

UNTERSCHIEDE IN DER BESTEUERUNG GEWERBLICHER
EINKÜNFTE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND
UND IM VEREINIGTEN KÖNIGREICH VON
GROSSBRITANNIEN UND NORDIRLAND

vorgelegt von
Hannelore Burde

1959

UNTERSCHIEDE IN DER BESTEUERUNG GEWERBLICHER EIN-
KÜNFTE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND UND IM
VEREINIGTEN KÖNIGREICH VON GROSSBRITANNIEN UND
NORDIRLAND

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu
München

vorgelegt von
Hannelore Burde
1959

Referent: Professor Dr. Otto Hintner

Korreferent: Professor Dr. Horst Jecht

Tag der mündlichen Prüfung: 22. Februar 1960

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Einleitung: Die Bedeutung der gewerblichen Einkünfte für die Einkommensbesteuerung	1
I. Teil: Allgemeines über die Steuern vom Einkommen in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland	3
A. Gegenüberstellung der historischen Entwicklung der Einkommensbesteuerung in beiden Staaten	4
B. Wesensmerkmale und System	9
1. Die deutschen Steuern vom Einkommen	9
a) Die Einkommensteuer	9
b) Die Körperschaftsteuer	11
c) Die zusätzlichen Abzugsformen	12
2. Die britischen Steuern vom Einkommen	14
a) Die Income Tax als Basissteuer und ihre Erhebungsformen	14
b) Surtax und Profits Tax als Ergänzungsteuern	20
3. Genereller Vergleich deutscher und britischer Einkommensbesteuerung	22
a) Der Anwendungsbereich der einzelnen Steuern	22
b) Der unterschiedliche Einkommensbegriff	24
c) Die verschiedene Tarifgestaltung	26
d) Die verschiedenen Erhebungsformen	29

II. Teil:	Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland	33
A.	Unterschiede zwischen den Begriffen "gewerbliche Einkünfte" und "profits of trade or business"	34
1.	Der deutsche Begriff der gewerblichen Einkünfte	34
2.	Die britischen "profits of trade or business"	37
3.	Vergleich der Begriffe Gewerbebetrieb und trade bzw. business	41
4.	Unterschiede in der Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte bzw. der profits of trade or business	44
a)	Die Abgrenzung gegenüber anderen steuerpflichtigen Einkunftsarten	44
aa)	Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	45
ab)	Einkünfte, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen, ohne ihrer Art nach gewerbliche Einkünfte zu sein	48
b)	Die Abgrenzung gegenüber nicht steuerpflichtigen Einkünften	52
B.	Unterschiede in der Steuerpflicht	56
1.	Unterschiede hinsichtlich des Kreises der steuerpflichtigen Personen	56
a)	Bei natürlichen Personen	57
aa)	Die Steuerpflicht innerhalb der Familie nach deutschen und britischen Bestimmungen	58
ab)	Die Besteuerung der Gewinne einer Personalgesellschaft resp. einer partnership	63

b) Bei juristischen Personen	72
ba) Income Tax- und Körperschaftsteuerpflicht	73
baa) Die Steuerfreiheit der gewerblichen Einkünfte von "charities"	74
bb) Profits Tax- und Körperschaftsteuerpflicht	76
bba) Die Steuerpflicht der "statutory undertakings"	76
bbb) "Franked investment income" und Schachtelprivileg	78
bbc) "Group-treatment" und Organschaftstheorie	80
bc) Die Surtax-Pflicht juristischer Personen	83
2. Unterschiede hinsichtlich unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	86
a) Die Steuerpflicht bei ausländischem gewerblichen earned income	90
b) Steuerpflicht und Nationalität oder Staatszugehörigkeit	92
C. Unterschiede in der Zeitraumbesteuerung	94
1. Die grundsätzlichen Besteuerungsabschnitte in der Bundesrepublik und in Grossbritannien	94
2. Besondere Ermittlungsvorschriften für die "preceding year basis"	99
a) Rechnungsperioden von mehr oder weniger als 12 Monaten	100
b) Eröffnung und Aufgabe eines Gewerbebetriebes	105
ba) Die Besteuerungsbasis im Errichtungs- und den beiden folgenden Jahren	105
bb) Die Besteuerungsbasis im Jahre vor und während der Liquidation	107

E i n l e i t u n g

Wenn von Steuern die Rede ist, denkt man dabei in erster Linie an die Steuern vom Einkommen. Diese Einstellung kommt nicht von ungefähr, denn in der Tat ist die Pflicht zur Versteuerung von Einkommen für natürliche und juristische Personen sehr bedeutsam und, gleichgültig ob es sich um die Erfassung grosser oder kleiner Einkommen handelt, eine andauernde Belastung. Dazu kommt noch, dass bei der Einkommensbesteuerung, soweit es sich um veranlagte Steuern handelt, der Steuerpflichtige nicht nur materiell zur Steuerentrichtung herangezogen wird, sondern dass ihm mit der Abgabe einer Steuererklärung und der Selbstberechnung der Einkünfte zusätzliche formelle Pflichten auferlegt werden.

Von den Einkunftsarten aber, die im Wege der Veranlagung versteuert werden, sind diejenigen aus Gewerbebetrieb wertmässig die bedeutendsten und hinsichtlich ihrer Ermittlung von besonderem Interesse. Für die Körperschaftsteuer kann übrigens davon ausgegangen werden, dass das Einkommen von Kapitalgesellschaften vollständig gewerblicher Art ist.⁺ Auch wird die Diskussion um den steuerlichen Begriff des Gewerbebetriebes und die steuerlichen Einkünfte daraus immer wieder durch die keineswegs starr bleibende Rechtsprechung des BFH, die sich wandelnden Anforderungen der Praxis, die Änderungen von Richtlinien und Durchführungsverordnungen und schliesslich durch Gesetzesänderungen neu belebt. Dabei erfahren, auch wenn es sich um Änderungen des gesamten Einkommensteuerrechts handelt, die nachhaltigsten und einschneidendsten Wandlungen die Vorschriften über die Ermittlung und Besteuerung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb; man denke nur beispielsweise an die Abschreibungen bei Bewertungsfreiheit, die Bestimmungen über

⁺Siehe hierzu: § 16 KStDV 1955 und § 38 ff. HGB.

den nicht entnommenen Gewinn, den Verlustvortrag oder die häufigen Änderungen des Körperschaftsteuertarifs. So steht der gewerbliche Gewinn und seine Besteuerung im Blickfeld zweier Interessenten; davon ist der eine der Gewerbetreibende selbst und der andere sein "stiller Gesellschafter", der Staat. Beider Rechte und Forderungen müssen gegeneinander abgewogen und eine für beide Teile tragbare Lösung gefunden werden. Angesichts der Schwierigkeiten, die sich dabei ergeben, scheint es nicht abwegig, die Frage zu stellen, welche Wege andere Staaten bei der Besteuerung gewerblicher Einkünfte gehen. Aus diesem Grunde soll die vorliegende Arbeit der Betrachtung und Prüfung der Besteuerung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland und vor allem der Darstellung von charakteristischen Unterschieden im Vergleich zur deutschen Handhabung gewidmet sein. Die folgende Untersuchung will kein Beitrag zu einem Steuerbelastungsvergleich sein, ebensowenig aber einen Vergleich der unterschiedlichen Wesensmerkmale beider Steuersysteme schlechthin liefern, sondern nach einer kurzen Betrachtung der charakteristischen Merkmale der deutschen und britischen Steuern vom Einkommen konkrete Fragen der Besteuerung gewerblicher Einkünfte behandeln und ihre unterschiedliche Betrachtungsweise in der Bundesrepublik und im Vereinigten Königreich gegenüberstellen. Soweit im Rahmen dieser Arbeit möglich, sollen die Gründe und Auswirkungen der unterschiedlichen Handhabung gezeigt werden. In der abschliessenden Zusammenfassung wird dann herausgestellt werden, ob und inwieweit die Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte Ausfluss der allgemeinen Verschiedenheit beider Steuersysteme sind.

Zur Wahl des Vergleichslandes Grossbritannien hat die deutschen Verhältnissen ähnliche und vergleichbare Entwicklung auf steuerlichem und wirtschaftlichem Gebiet Anlass gegeben.

I. Teil:

ALLGEMEINES ÜBER DIE STEUERN VOM EINKOMMEN IN DER BUNDES- REPUBLIK DEUTSCHLAND UND IM VEREINIGTEN KÖNIGREICH VON GROSSBRITANNIEN UND NORDIRLAND

Bevor auf das eigentliche Thema dieser Arbeit "Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland" eingegangen werden kann, ist eine kurze Gegenüberstellung der historischen Entwicklung und der Wesensmerkmale der Einkommensteuersysteme der beiden Staaten unerlässlich, da die Besteuerung einer Einkunftsart nur als Teilbereich des jeweiligen ganzen Einkommensteuersystems gesehen und gewertet werden kann. Ausserdem müssen Begriffe des britischen Einkommensteuerrechts, auf die im Laufe dieser Arbeit wiederholt zurückgegriffen wird und deren Verständnis zur Beurteilung verschiedener Fragen erforderlich ist, erläutert werden.

A. Gegenüberstellung der historischen Entwicklung der Einkommensbesteuerung in beiden Staaten

Im Jahre 1799 wird in England unter Pitt zur Finanzierung des gegen Frankreich bestehenden Krieges eine Einkommensbesteuerung eingeführt. Sie ist "das Ergebnis kriegerisch bewegter Zeiten"⁺. Erstmals wird Einkommen einer Person besteuert, gegenüber der bisherigen Besteuerung des äusseren Aufwands (Verbrauchs-, Haus-, Hunde-, Fenstersteuer), die sich sehr schlecht bewährt hatte.⁺⁺ Damit ist England der erste moderne Staat, in dem es eine Einkommensteuer gibt. Nach einer zeitweisen Beseitigung - mit Verbrennung aller Veranlagungsakten - bringt bereits das Jahr 1803 eine Verbesserung des Steuersystems mit der Einführung der Schedules unter Schatzkanzler Addington. Aber auch diese Steuer wird, da sie ihrem Wesen und Zweck nach

⁺ Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, 1, Steuerrecht, Stuttgart 1955, Seite 174

⁺⁺ Shehab, F., Progressive Taxation, Oxford 1953, Seite 42 ff.

nur eine Notabgabe und genau wie die 1799 eingeführte Abgabe nur als Kriegs-Übergangssteuer gedacht war, 1816 wieder abgeschafft, erst 1842 erfolgt unter Peel die endgültige Wiedereinführung⁺.

Um diese Zeit sind in den einzelnen deutschen Ländern die ersten Ansätze für die Einführung einer Einkommensbesteuerung zu erkennen. Historische Bedeutung erlangten die im Zuge der Stein - Hardenberg'schen Staatsreform vorgenommenen Versuche; zu nennen ist vor allem als Ausgangspunkt für die Entwicklung eines Einkommensteuergesetzes die 1820 eingeführte Klassensteuer in Preussen. Bei dieser Klassensteuer handelt es sich um eine Kopfsteuer, die sich nach der Wohlhabenheit des Steuerpflichtigen richtete und damit an das englische Vorbild der Aufwandsbesteuerung erinnert.⁺⁺ Die folgende Zeit brachte verschiedene Änderungen, zu einer Wiederabschaffung der Steuer kam es indessen nicht. Die Gesetzgebung der übrigen deutschen Staaten orientierte sich weitgehend an dem Vorbilde Preussens. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass es durch die deutsche Reichsgründung 1871 zu keiner einheitlichen deutschen Gesetzgebung hinsichtlich der direkten Steuern überhaupt kam, sondern die Steuerhoheit bis zum ersten Weltkrieg bei den einzelnen Ländern verblieb.

In England handelt es sich dagegen von Anfang an um eine einheitliche und zentrale Entwicklung. Es sei an dieser Stelle vermerkt, dass heute das United Kingdom im einkommensteuerlichen Sinne die irische Republik, die Isle of Man und die sogenannten Channel Islands ausschliesst.

⁺ Seligman, E., The Income Tax, New York 1921, Seite 110 ff.

⁺⁺ Barth, K., a.a.O. Seite 177

Die nächsten Marksteine in der Geschichte der Einkommensteuer der beiden Staaten sind für England die Jahre 1909, 1918/19 und 1927, für Deutschland dagegen 1920 und 1934. England erhält 1909 eine Art Dachsteuer in der Supertax, die nach ihrer Wandlung zur Surtax im Jahre 1927, noch heute erhoben wird. Auf den Charakter dieser zusätzlichen Einkommensteuer wird im folgenden noch näher eingegangen werden. Von Wichtigkeit ist jedoch das Jahr 1918/19, in welchem durch den sogenannten Consolidation Act eine lange Reihe von Acts of Parliament zu dem Income Tax Act 1918 verdichtet wurde und mit dem berühmten Royal Commission Report der Gesichtspunkt progressiver Besteuerung im britischen Einkommensteuerrecht Bedeutung erlangte⁺.

In Deutschland wird am 29.3.1920 das erste Reichseinkommensteuergesetz verabschiedet, das nicht nur deshalb wichtig ist, weil es erstmals eine einheitliche Einkommensteuergesetzgebung für ganz Deutschland gewährleistet, sondern weil in ihm die Abkehr von der Fuisting'schen Theorie der Quellenbesteuerung - wie sie vor allem im preussischen Einkommensteuerrecht vorherrschend war - und die Zuwendung zur Schanz'schen Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck kommt. Im Zusammenhang mit dem Erlass des Einkommensteuergesetzes 1920 wird auch das erste Reichsgesetz über die Körperschaftsteuer in Kraft gesetzt. Danach wurden von Körperschaften 10% ihres Gewinnes und zusätzlich 2 bis 10% des ausgeschütteten Gewinnes erhoben. Sowohl Einkommensteuer- als auch Körperschaftsteuerrecht erfahren nach verschiedenen Reformen und Krisengesetzen, die der Klarheit und Übersichtlichkeit sehr wenig dienlich waren, eine Neugestaltung durch das Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1934. Beide Gesetze sind im wesentlichen bis heute Grundlage für die Besteuerung geblieben.

⁺ Wilson, H.A.R.I., Income Tax and Profits Tax, by Spicer and Pegler, London 1954, Seite 1
und
Shehab, F., a.a.O., Seite 260 ff.

Ein ähnliches Schicksal war dem britischen Consolidation Act von 1918 beschieden, auch dieses Gesetz hatte zusammen mit jährlich neu ergehenden Finance Acts über den zweiten Weltkrieg hinaus Gültigkeit; es findet seine Weiterentwicklung in dem heute geltenden Income Tax Act 1952.

Sowohl in Grossbritannien als auch in Deutschland haben die Kriegsjahre mit den laufenden Finance Acts und den Änderungsgesetzen einschneidende Veränderungen und eine starke Anspannung der einkommensteuerlichen Quellen gefordert. Am deutlichsten wird die Kriegsbelastung vielleicht am Beispiel der hier besonders interessierenden Besteuerung gewerblicher Einkünfte von Körperschaften. So wird in Deutschland die Steuerschraube mit dem Gesetz zur Erhöhung der Körperschaftsteuer und der Gewinnabführungsverordnung empfindlich angezogen. Dieser deutschen Entwicklung ist im Vereinigten Königreich von Grossbritannien die Steuererhöhung durch die Einführung der Profits Tax vergleichbar. Die Profits Tax ist eine Gewinnsteuer, die nur von Körperschaften erhoben wird. Sie ist aus der durch den Finance Act 1937 - sec. 25 - erstmals für fünf Jahre eingeführten National Defence Contribution - wörtlich übersetzt: nationaler Verteidigungsbeitrag - entstanden und nun zu einer ständigen Steuer geworden, deren Gesetzesgrundlage Finance Acts sind.

Eine nähere Betrachtung der Gesetzesänderungen in der Nachkriegszeit erübrigt sich, weil in beiden Staaten vorläufig nur Notmassnahmen zur Meisterung der Augenblickssituation getroffen wurden, die für die heutige Rechtslage ohne weitere Bedeutung sind. Festgestellt sei nur, dass in Deutschland die Kontrollratsgesetze Bestimmungen von konfiskatorischem Ausmass darstellten und von einer geregelten und einheitlichen Rechtsgrundlage für das gesamte westdeutsche Bundesgebiet erst wieder nach Ergehen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes 1950 gesprochen werden kann. Seither hat der Text des Einkom-

men- und Körperschaftsteuergesetzes mehrere Neufassungen erfahren. Dieser Arbeit liegen das Einkommensteuergesetz 1958 in der Fassung vom 23.9.1958 und das Körperschaftsteuergesetz 1958 in der Fassung vom 18.11.1958 zugrunde.

Das heute im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland geltende Einkommensteuergesetz wird im Jahre 1951 durch die Veröffentlichung des sogenannten Tucker - Report⁺ vorbereitet. Dieser Bericht ist von besonderer Wichtigkeit, weil in ihm Fragen der Ermittlung und Besteuerung gewerblicher Gewinne aufgerollt und behandelt werden; viele der in dem Bericht gegebenen Anregungen und Hinweise sind im Income Tax Act 1952 berücksichtigt worden. Das Gesetz wurde am 28.2.1952 verabschiedet und dient, ähnlich wie der Consolidation Act 1918, der Konsolidierung der bereits vorhandenen gesetzlichen Bestimmungen, es schafft kein neues Recht, sondern ergänzt und verbessert den Income Tax Act 1918 unter Berücksichtigung der Finance Acts der Jahre 1919 bis 1951 und verschiedener anderer, weniger bedeutender Gesetze, wie z.B. des ITA 1945. Der Income Tax Act 1952 ist seit dem 6.4.1952, das ist der erste Tag des Veranlagungszeitraumes 1952/53, in Kraft. Die vorliegende Arbeit geht von den Bestimmungen des ITA 1952 und der Finance Acts bis einschliesslich 1956 aus.

⁺ Report of the Committee on the Taxation of Trading Profits, London 1951, Cmd 8189

B. Wesensmerkmale und System

1. Die deutschen Steuern vom Einkommen

Die Einkommen- und die Körperschaftsteuer sind nach deutschem Steuerrecht die beiden Hauptvertreter der Steuern vom Einkommen. Daneben bestehen noch Abzugsformen dieser Steuern, von denen die wesentlichsten die Lohn- und die Kapitalertragsteuer sind. Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26.7.1957 zählte hierher auch die Aufsichtsratssteuer.

a) Die Einkommensteuer

Der Einkommensteuer unterliegt nach § 1 EStG das Einkommen natürlicher Personen. Dieses Einkommen setzt sich aus den sieben im Gesetze beschriebenen Einkunftsarten, vermindert um die Sonderausgaben zusammen. Mit der Aufzählung der sieben Einkunftsarten in § 2 EStG wurde eine exakte und eigenständige Abgrenzung des steuerlichen Einkommensbegriffs geschaffen; denn ausser den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG gibt es keine steuerpflichtigen Einkünfte. Mit dieser klaren Begriffsbestimmung wird Diskussionen darüber, ob Einkommen nur dann angenommen werden kann, wenn es aus stetig fliessenden Quellen stammt (Quellentheorie), oder ob auch ein einmaliger Vermögenszuwachs wie eine Erbschaft als Einkommen anzusehen ist (Reinvermögenszugangstheorie), weitgehend aus dem Wege gegangen. Allerdings darf dabei nicht übersehen werden, dass für die Ermittlung der einzelnen Einkünfte, besonders der gewerblichen, die Grundsätze der Schanz'schen Theorie das deutsche Steuerrecht noch sehr stark prägen. Erklärt doch Schanz im Gegensatz zu den Verfechtern der Quellentheorie, dass Einkommen nicht nur der vom Vermögensstamm getrennte

Ertrag sei, sondern dass sich auch Wertänderungen des Stammvermögens auf die Höhe des Einkommens auswirken[†]. Entsprechend diesem Grundsatz ergeben sich die gewerblichen Einkünfte gem. § 4 (1) EStG auf Grund eines Vermögensvergleichs.^{††}

Die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen erfolgte bisher nach einer Tabelle, in die Freibeträge für den Steuerpflichtigen, seine Ehefrau und Kinder eingebaut waren. Die neue Einkommensteuertabelle, die § 32a EStG 1958 beigelegt ist, enthält nur den allgemeinen Freibetrag von DM 900,- und einen Sonderfreibetrag von DM 780,-. Letzterer dient der "Gestaltung der indirekten Progression in der Proportionalzone"^{†††}. Ein besonderer Freibetrag für Ehefrau und Kinder braucht infolge der Neufassung der §§ 26, 26a, 26b, 32 und 32a EStG in der Steuertabelle nicht mehr berücksichtigt zu sein. Der Steuersatz bleibt auch ab Veranlagungszeitraum 1958 progressiv und hat seinen Höchstwert bei einer Gesamtbelastung von 53 % des zu versteuernden Einkommens abzüglich DM 11.251,-. Nach dem EStG 1955 lag die Höchstbelastung dagegen bei 55 %.

Mit dem Abzug von Sonderausgaben, den Tarifbestimmungen in Abschnitt IV EStG und der ansteigenden Staffelung des Steuertarifs ist die Einkommensteuer eine Personalsteuer, die sich der Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen anpasst.

[†] Schanz, G., Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv, 12. Jahrg., Seite 57 ff.

^{††} Siehe hierzu: Barth, K., a. a. O., Seite 92 ff.

^{†††} Anlage zu § 32a EStG in der Fassung vom 23.9.1958

b) Die Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer ist die Steuer vom Gewinn "der Kapitalgesellschaften oder anderer juristischer Personen des Privatrechts und der Betriebe von öffentlichen Körperschaften"⁺. Einzelheiten über die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht ergeben sich aus den §§ 1 und 2 KStG. Das steuerpflichtige Einkommen wird im wesentlichen nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt (§ 6 KStG). Das Einkommen der Kapitalgesellschaften, die die Hauptgruppe der körperschaftsteuerpflichtigen Institutionen ausmachen, besteht, wie später noch darzustellen sein wird, nur aus gewerblichen Einkünften. Der Körperschaftsteuertarif ist im Gegensatz zum Einkommensteuertarif proportional, er beträgt, von Ausnahmen abgesehen, bis einschliesslich Veranlagungszeitraum 1957 für nichtausgeschüttete Gewinne 45 % und für ausgeschüttete Gewinne 30 % (§ 19 KStG 1955). Nach dem KStG 1958 erhöht sich der Steuersatz für nichtausgeschüttete Gewinne auf 51 %, ermässigt sich aber für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auf 15 %. Die Änderungen der Körperschaftsteuersätze schliessen mit 4 % das NOB ein, das auch für Körperschaften ab Veranlagungszeitraum 1958 nicht mehr gesondert berechnet wird. Darüber hinaus gelten für die in § 19 (1) 2 KStG 1958 genannten personenbezogenen Kapitalgesellschaften besondere Steuersätze: Nichtausgeschüttete Gewinne bis zu DM 50 000,- unterliegen einem gestaffelten Steuersatz von 39 - 59 %, für Gewinne über DM 50 000,- ist der Steuersatz einheitlich 49 %. Ausschüttungen dagegen sind mit einem Steuersatz von 26,5 vom Hundert stärker belastet als ausgeschüttete Gewinne anderer Kapitalgesellschaften. Abgesehen davon, dass diese Neuregelung einen Einbruch in das Proportionalssystem der Körperschaftsbesteuerung darstellt, birgt die unterschiedliche Besteuerung von personenbezogenen und

⁺ Bühler, O., Steuerrecht - Einzelsteuerrecht, Wiesbaden 1953, Seite 142

allgemeinen Kapitalgesellschaften Probleme, deren Auswirkung erst die praktische Durchführung erweisen wird.⁺

Die Körperschaftsteuer kennt weder Freibeträge noch Freigrenzen für Kleineinkommen. Ebenso wie die Einkommensteuer wird auch sie für das Kalenderjahr veranlagt und in vierteljährlichen Vorauszahlungen und einer Abschlusszahlung entrichtet.

c) Die zusätzlichen Abzugsformen

Ausser den beiden Hauptsteuern vom Einkommen sind hier noch die Abzugsformen der Lohn-, der Kapitalertrag- und der Aufsichtsratssteuer zu nennen. Die Abgabe "Notopfer Berlin" soll, obwohl sie als Sondersteuer vom Einkommen anzusprechen ist, in diese Betrachtung nicht einbezogen werden, weil ihre Anwendung nur von begrenzter Dauer war und sie mit der Abgabe auf Postsendungen auch als eine Art Verkehrssteuer auftrat.

Die L o h n s t e u e r wurde im Schrifttum gelegentlich so behandelt, als wäre sie eine selbständige Einkommensteuer; zu dieser Ansicht gab vor allem der von der Einkommensteuerveranlagung getrennte Lohnsteuerabzug und die Einbeziehung von Pauschalbeträgen für Werbungskosten und Sonderausgaben in den Lohnsteuertarif Anlass. Trotz solcher Verselbständigungen des Entrichtungsverfahrens ist die Lohnsteuer ihrem Wesen nach nichts anderes als eine Abzugsform der Einkommensteuer ohne grundlegende Unterscheidungsmerkmale.

⁺ Böttcher, C., Übersicht über die Änderungen des Körperschaftsteuerrechts auf Grund des Gesetzes vom 18.7.1958, in "Rechts- und Wirtschaftspraxis", Forkelverlag Stuttgart (14 Steuer-R, D, II B 18/58)

Ebenso wie die Lohnsteuer ist auch die K a p i t a l e r -
t r a g s t e u e r eine reine Entrichtungsform der Steuern
vom Einkommen. Während aber die Lohnsteuer immer nur Abzugs-
form der Einkommensteuer sein kann - denn nur die natürliche
Person ist Arbeitnehmer - kann die Kapitalertragsteuer so-
wohl vorausentrichtete Einkommen- als auch Körperschaftsteuer
darstellen. Die Kapitalertragsteuer wird von der gewinnaus-
schüttenden Gesellschaft oder den auszahlenden Banken einbe-
halten und an die Kasse des zuständigen Finanzamts entrichtet.
Der Empfänger des bereits besteuerten Kapitalertrages kann den
Abzug in seiner persönlichen Erklärung zur Einkommen- oder
Körperschaftsteuer geltend machen. Dabei ist zu unterscheiden,
ob der Kapitalertragsabzug mit 25 oder 30 % vorgenommen wurde
(§ 3 KapStDVO in der Fassung vom 25.2.1956), denn Erträge,
welche mit 25 % der Steuer unterlegen haben, werden immer in
die Veranlagung einbezogen und die angefallene Kapitalertrag-
steuer wird auf das persönliche Steuersoll angerechnet. Dage-
gen können Erträge mit 30prozentigem Steuerabzug nur auf An-
trag in die Veranlagung einbezogen werden, ansonsten werden
für sie die Steuern vom Einkommen mit dem Abzug der Kapital-
ertragsteuer als abgegolten betrachtet (§ 46a EStG). In
letzterem Falle nimmt die Kapitalertragsteuer ebenso Objekt-
charakter an wie bei ihrer Anwendung auf Kapitalerträge einer
Körperschaft, die nach § 2 (2) KStG steuerfrei ist. Bis zum
Veranlagungszeitraum 1956 war ausserdem ein 60prozentiger
Steuerabzug vom Kapitalertrag möglich, dieser wurde jedoch
durch das Steueränderungsgesetz vom 26.7.1957 gestrichen; zu
seiner Anwendung war es in der Praxis überhaupt nicht gekom-
men.

Der Vollständigkeit halber sei noch auf die A u f s i c h t s -
r a t s s t e u e r hingewiesen; bei ihr handelte es sich um
eine 50prozentige Abgabe auf Aufsichtsratsbezüge, die die aus-
zahlende Gesellschaft für Rechnung der Empfänger entrichtete
(§§ 45, 45a EStG 1955). Auch der Steuerabzug auf Aufsichts-
ratsvergütungen ist auf die Einkommensteuer verrechenbar.
Im EStG 1958 ist das Abzugsverfahren der Aufsichtsratssteuer

für unbeschränkt Steuerpflichtige nicht mehr vorgesehen.

Alle genannten Abzugsformen der Steuern vom Einkommen bezwecken die Gewährleistung der Steuererfassung an der Quelle.

2. Die britischen Steuern vom Einkommen

Die Steuern vom Einkommen sind im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland die Income Tax, die Surtax, die Profits Tax und die Excess Profits Levy. Die grundlegende und älteste davon ist die Income Tax, wegen ihrer Bedeutung soll sie im folgenden ausführlich besprochen werden.

a) Die Income Tax als Basissteuer und ihre Erhebungsformen

Die Income Tax ist die Steuer vom Einkommen "of all persons", dabei ist "person" nicht allein mit physischer Person zu übersetzen, sondern dieser Begriff steht gleichermassen für natürliche wie juristische Personen. So besagt § 362(1) ITA 1952: "Every body of persons shall be chargeable to tax in like manner as any person is chargeable under the provisions of this Act"⁺. Es werden also auch Körperschaften zur Income Tax veranlagt. Die Besteuerungsbasis ergibt sich aus der Summe der Einkünfte, die in den fünf Schedulen (Abschnitt III bis VI ITA 1952) erfasst sind. Aufgabe der Schedulen ist es, die verschiedenen Einkunftsquellen abzugrenzen und die gesetzlichen Bestimmungen über die unterschiedliche Ermittlung der aus ihnen fliessenden Einkünfte und die Vorschriften über die Steuererhebung zusammenzufassen. Den Schedulen, A, B, C, D und E benannt, sind folgende Einkunftsquellen zugeordnet:

⁺ Eine Körperschaft ist nach den Vorschriften dieses Gesetzes genau so steuerpflichtig wie eine natürliche Person.

Schedule A. Hierher gehören die Einkünfte aus Grundeigentum; deshalb wird die aus dieser Einkunftsquelle erhobene Income Tax auch landläufig als "landlord's property tax" bezeichnet. Dies ist im wissenschaftlichen Sinne irreführend, denn es handelt sich hier nicht um eine Art Vermögensteuer, wie wir sie in der Bundesrepublik kennen, wie sie aber in Grossbritannien gar nicht besteht, sondern um eine Erhebungsform von Einkommensteuer aus dieser bestimmten Quelle. Bei Vermietung oder Verpachtung entrichtet der Pächter die Steuer für Rechnung des Eigentümers. Grundlage der Veranlagung unter Schedule A ist der sogenannte annual value - sinngemäß am besten mit jährlichem Nutzungswert zu übersetzen - also nicht die tatsächlich angefallenen Einkünfte. Die Ermittlung des annual value hat einige Ähnlichkeit mit der Bestimmung der Jahresrohmiete nach § 34 BewDV und wird normalerweise in einem Turnus von fünf Jahren vorgenommen. Wegen des zweiten Weltkrieges wurde jedoch die letzte Neufestsetzung immer wieder verschoben und so gelten bis heute die Zahlen des revaluation year 1936/37⁺ als Besteuerungsgrundlage, wobei sich wiederum ein Vergleich mit der deutschen Einheitsbewertung aufdrängt.

Schedule B. In dieser Schedule werden die Einkünfte aus der Nutzung von Grund und Boden erfasst. Nach § 83 ITA 1952 sind Wohngrundstücke und gewerblich genutzte Grundstücke - zu letzteren gehören nach § 124 ITA 1952 auch landwirtschaftliche Grundstücke - hier auszuschneiden. Um es positiv auszudrücken: in diese Kategorie gehören die Einkünfte aus der Nutzung von Parkanlagen, Golf- und Pferderennplätzen oder Moorlandschaften. Die Erfassung unter Schedule B setzt immer voraus, dass es sich um private Anlagen eines Liebhabers handelt, die

⁺ Glynne Williams, Income Tax, Sur-Tax & Profits Tax,
. London 1954, Seite 26

nicht zur Gewinnerzielung errichtet wurden. Die steuerpflichtigen Einkünfte werden aus einem Drittel des annual value errechnet und die Besteuerung erfolgt zusätzlich zu derjenigen unter Schedule A (§ 83 ITA 1952). Ebenso wie die "landlord's property tax" wird die Steuer unter Schedule B am 1. Januar des laufenden fiskalischen Jahres erhoben.

Schedule C. Die Einkünfte, die unter Schedule C fallen, sind eng begrenzt. Es sind dies vor allem die Zinserträge aus britischen und ausländischen Staatspapieren, die sogenannten "public revenue dividends", die nicht direkt an die Inhaber der Wertpapiere ausbezahlt, sondern durch eine vom Staat eingeschaltete britische Bank geleitet werden (§ 117 ITA 1952). Wir haben es hier hauptsächlich mit Annuities, Funding Loans, War Loans und National Savings Certificates zu tun. Die eingeschaltete Bank hat die Aufgabe, die Zinserträge unter Schedule C zu versteuern und danach den Wertpapierinhabern die Nettoszinsen auszubezahlen. Nach dem Prinzip der Quellenbesteuerung versteuert die Bank Einkünfte einer dritten Person, die in der Buchführung der Bank selbst nur durchlaufende Posten darstellen. Erhält der berechtigte Empfänger seine Kapitaleinkünfte ohne Steuerabzug, so wird er daraus unter Schedule D, case III oder IV veranlagt. Denn weder eine natürliche noch eine juristische Person kann - das wird in deutschen Publikationen über den Aufbau der Income Tax manchmal übersehen - jemals direkt unter Schedule C veranlagt werden.

Schedule D. Während die bisher genannten Schedules nur des Systemes wegen besprochen wurden, gilt der Schedule D in dieser Arbeit ganz besonderes Augenmerk, weil sie unter anderem auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst. Der Begriff der Einkünfte unter Schedule D ist sehr weit gesteckt, und zur besseren Übersichtlichkeit ist diese Schedule deshalb in § 123 ITA 1952 in die folgenden sechs Untergruppen, die als

cases⁺ bekannt sind, eingeteilt.

- Case I: Einkünfte aus einem im Vereinigten Königreich geführten Gewerbebetrieb, soweit nicht bereits unter einer anderen Schedule erfasst.
- Case II: Einkünfte aus einem im Vereinigten Königreich ausgeübten freien Beruf und sonstiger selbständiger Arbeit, soweit nicht bereits unter einer anderen Schedule erfasst. "Profession or vocation" ist sinngemäss mit "freier Beruf oder sonstige selbständige Arbeit" zu übersetzen, denn wenn auch der Income Tax Act selbst keine Begriffsbestimmung gibt, so geht doch aus einer Reihe von veröffentlichten Rechtsfällen hervor, dass unter dem Begriff in etwa die gleichen Tätigkeiten zu verstehen sind, die man im deutschen Steuerrecht mit freiem Beruf und sonstiger selbständiger Arbeit bezeichnet.
- Case III: Zinseinkünfte, die der berechtigte Empfänger unbesteuert erhält; also beispielsweise Zinsen aus Staatspapieren, die nicht unter Schedule C versteuert wurden, oder Zinseinkünfte, deren jährlicher Wert variabel ist, bei letzteren ist vor allem an Bankzinsen gedacht.
- Case IV: Einkünfte aus Wertpapieren des Auslandes und der Dominions. Hierher gehören aber nicht Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften, sondern nur Hypothekenzinsen und Zinsen aus Schuldscheinen, Pfandbriefen und Staatspapieren.
- Case V: Hier werden die Einkünfte aus "Dominion and Foreign Possessions" behandelt; das sind allé jene Ein-

⁺Case bedeutet in diesem Zusammenhang Abschnitt und ist nicht mit den sogenannten Cases of Law zu verwechseln.

künfte, die nicht bereits unter case IV besteuert werden und für die keine Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden sind. Ihre Ermittlung richtet sich danach, ob es sich um Arbeitseinkünfte im Sinne des noch zu besprechenden earned income oder um sonstige Einkünfte handelt. Einkünfte unter case IV und V werden bei der Veranlagung zusammengezogen; für sie gilt das einheitliche Kriterium, dass sie, wären ihre Quellen im Inland gelegen, durch die deduction at source, d.h. die Besteuerung an der Quelle, erfasst worden wären.

Case VI: Case VI ist "a sweeping up charge"⁺; damit soll gesagt werden, dass hier alle jene Einkünfte untergebracht werden, die in keinen der anderen Abschnitte passen. Gesetz und Rechtsprechung zufolge werden hier beispielsweise Einkünfte aus der Vermietung möblierter Häuser oder der Vermietung von Maschinen versteuert. Aber auch excess rents, das sind die Unterschiede zwischen den effektiven Pachteinkünften und dem unter Schedule A versteuerten net annual value, fallen nach §§ 175 und 176 ITA 1952 in diese Gruppe.

Schedule E. Den Einkünften nach Schedule E entsprechen die deutschen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, also Löhne Gehälter, Geschäftsführerbezüge, Provisionen und Ruhegehälter soweit sie auf Grund eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden:

Da die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dem "pay as you earn system", das ist eine Abzugsform der Income Tax, vorgenommen wird, ist eine Veranlagung meistens nicht erforderlich, es sei denn, sie würde vom Steuerpflichtigen beantragt oder es bestünde Grund zu der Annahme, dass die im "pay as you earn principle" entrichtete Income Tax

⁺Yonge, A.D., Annotated Legislation Service - The Income Tax Act 1952, by Butterworth, London 1952, Seite 120

nicht der Summe aller vom Steuerpflichtigen bezogenen Einkünfte entspräche oder der Freibetrag für die Surtax überschritten sei. Das "pay as you earn system", das mit dem deutschen Lohnsteuerabzug entfernte Ähnlichkeit hat, ist vom Staat sehr weitgehend ausgebaut worden und beansprucht einen gewaltigen Verwaltungsapparat. Der Steuerzahler erhält eine sogenannte Tax Deduction Card mit einer auf Grund von Steuerklasse und Freibeträgen ermittelten Code-Nummer, die den Steuerabzug an Hand von Steuertabellen automatisch ermöglicht.

Aus der Summe der Einkunftsarten nach den sechs Schedules ergibt sich das Gesamteinkommen, aus dem die Income Tax ermittelt wird. Bei der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen sind vor Anwendung des Standardsatzes der Income Tax noch die persönlichen Steuerermässigungen nach §§ 208 ff. ITA 1952 zu berücksichtigen. Diese bestehen aus den sogenannten allowances und reliefs, dank derer Kleinkommen weitgehend steuerfrei sind und mittlere Einkommen erheblich unter dem Standardsatz versteuert werden. Allowances sind hauptsächlich die Freibeträge für den Steuerpflichtigen selbst, seine Ehefrau und Kinder. Hier ist ausserdem noch die earned income allowance zu nennen, die im deutschen Steuerrecht kein Pendant hat und einen Freibetrag für Arbeitseinkünfte darstellt. Reliefs sind weiterhin die Steuerermässigungen für Kleinkommen und Abschläge vom Standardsatz für bestimmte Einkommensteile. Darüber hinaus wird das Einkommen natürlicher Personen ebenso wie dasjenige juristischer Personen, das keinerlei Ermässigungen erfährt, zum Standardsatz versteuert. Dieser Standardsatz, der jeweils durch die jährlichen Finance Acts fixiert wird, ist proportional, d.h. von der Höhe des zu versteuernden Einkommens unabhängig. In den letzten Jahren betrug der Abgabesatz mit geringen Abweichungen 9s. pro £, das entspricht einer Besteuerung von 45 %. Für das Income Tax Jahr 1955/56 ist der Standardsatz jedoch auf 8s. 6d. gesenkt worden. Der Veranlagungszeitraum der Income Tax reicht vom 6. April bis zum 5. April des folgenden Jahres. Die Income Tax wird, soweit sie nicht im Abzugsverfahren zu entrichten ist, am 1. Januar des

laufenden fiskalischen Jahres in voller Höhe oder unter bestimmten Umständen auch in zwei Halbjahresraten zum 1. Januar und zum darauffolgenden 1. Juli fällig.

b) Surtax und Profits Tax als Ergänzungssteuern

Der Income Tax als Basissteuer ist bei natürlichen Personen die S u r t a x als Ergänzungssteuer zugeordnet. Von Jahreseinkommen über 2000 £ wird sie in der folgenden progressiven Staffelung erhoben:

Vom Einkommen bis 2.000 £ beträgt die Surtax	Os. Od.	
von den nächsten 500 " " " "	2s. Od. pro £	
" " " 500 " " " "	2s. 6d. " "	
" " " 1.000 " " " "	3s. 6d. " "	
" " " 1.000 " " " "	4s. 6d. " "	
" " " 1.000 " " " "	5s. 6d. " "	
" " " 2.000 " " " "	6s. 6d. " "	
" " " 2.000 " " " "	7s. 6d. " "	
" " " 2.000 " " " "	8s. 6d. " "	
" " " 3.000 " " " "	9s. 6d. " "	

Einkommen über 15.000 £ unterliegt der Surtax zum Standardsatz von 10s. pro £.

Das total income, wie es als Basis für die Besteuerung durch die Income Tax dient, ist mit einigen Abweichungen auch Grundlage für die Ermittlung der Surtax; allowances und reliefs persönlicher Art, die die Income Tax ermässigt haben, sind für die Surtaxberechnung nicht zu berücksichtigen, dafür besteht der Freibetrag von 2000 £. In Sonderfällen, die noch erläutert werden, kann die Surtax auch von juristischen Personen erhoben werden.

Die Surtax wird im Gegensatz zur Income Tax erst nach Ablauf des Veranlagungsjahres durch den Finance Act für das folgende Jahr festgesetzt. So gibt beispielsweise der Finance Act 1956 den Surtax-Tarif für das fiskalische Jahr 1955/56, aber die Höhe des Satzes der Income Tax für 1956/57

bekannt. Aus diesem Grunde kann die Surtax auch erst am 1. Januar nach dem abgelaufenen Veranlagungsjahr fällig werden. In der Literatur wird die Surtax wegen des Datums ihrer Erhebung oft als "deferred instalment of Income Tax" - zeitlich verschobene Einkommensteuerrate - bezeichnet; das ist charakteristisch, denn sie ist in der Tat trotz abweichender Veranlagung und Entrichtung als Ergänzungsform der Income Tax anzusprechen.

Auch die **P r o f i t s T a x** ist eine zusätzliche Einkommensteuer. Sie wird neben der Income Tax von gewerblichen Gewinnen von Körperschaften erhoben. Sie hat sich aus der 1937 eingeführten National Defence Contribution entwickelt und besteht in ihrer heutigen Form seit 1947⁺. Besteuerungsgrundlage ist der gewerbliche Gewinn eines Geschäftsjahres, der im grossen und ganzen nach den Vorschriften für die Income Tax und einigen Sonderbestimmungen ermittelt wird. Der proportionale Tarif dieser Gewinnsteuer ist zweigeteilt; nach dem Finance Act 1952 beträgt er 22 1/2 % bei ausgeschütteten und 2 1/2 % bei nichtausgeschütteten Gewinnen. Für Kleingewinne bis 2000 £ besteht eine Freigrenze. Höhere Jahresgewinne bis zu 12.000 £ geniessen durch abatements, das sind Abschläge von einem Fünftel aus der Differenz zwischen 12.000 £ und dem darunter liegenden steuerpflichtigen Gewinn, eine Steuerermässigung. Für die Veranlagung und Entrichtung der Profits Tax gibt es kein einheitliches Datum, sie wird jeweils nach Abschluss des Geschäftsjahres veranlagt und entrichtet. Festzuhalten ist, dass Profits Tax und Income Tax - erstere kann, nebenbei gesagt, seit dem 1.1.1952 bei der Gewinnermittlung für die Income Tax nicht mehr als abzugsfähig behandelt werden - miteinander die Steuern vom

⁺ Glynne Williams, a. a. O., Seite 331

Einkommen einer Körperschaft ausmachen und in diesem Sinne der deutschen Körperschaftsteuer in etwa gegenüberzustellen sind.

Die *Excess Profits Levy* wird hier nur der Vollständigkeit wegen genannt; sie wurde durch den Finance Act 1952 zur Abschöpfung überhöhter Gesellschaftsgewinne eingeführt, kann aber in dieser Arbeit ausser Betracht bleiben, weil sie nur ein Experiment der britischen Steuerpolitik darstellt und durch den Finance Act 1953 wieder ausser Kraft gesetzt wurde.

3. Genereller Vergleich deutscher und britischer Einkommensbesteuerung

a) Der Anwendungsbereich der einzelnen Steuern

Nun kommen wir zu einem Vergleich der Steuern vom Einkommen in der Bundesrepublik und im Vereinigten Königreich. Der augenfälligste Unterschied zwischen Einkommensteuer und Income Tax liegt in der Begrenzung der Einkommensteuerpflicht auf natürliche Personen, gegenüber der Anwendung der Income Tax auf natürliche und juristische Personen. Durch diesen umfassenden Anwendungsbereich der Income Tax wird von vornherein allen Abgrenzungsfragen zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, wie sie etwa in § 3 KStG zum Ausdruck kommen, aus dem Wege gegangen. Die Vorteile der breiten Anwendungsbasis der Income Tax gehen allerdings teilweise auf Kosten der Fähigkeit, den unterschiedlichen Gegebenheiten der Steuerkapazität von natürlichen und juristischen Personen Rechnung zu tragen. Vor allem erlaubt der Proportionaltarif der Income Tax keine der Leistungsfähigkeit natürlicher Personen entsprechende Besteuerung. Die für natürliche Personen vorgesehenen abatements und allowances reichen für eine gradierte Einkommensbesteuerung nicht aus. Deshalb bedurfte die Income Tax, wie die historische Entwicklung gezeigt hat, einer Ergänzung durch die Surtax und für juristische Personen durch

die Profits Tax. Es war unter anderen Lloyd George, der für eine Ergänzungsbesteuerung, "that was capable of being widely diffused, that would have no harmful effects on industry or trade, and that would be in real relation to the taxpayer's ability to pay"⁺, eintrat. Die selbständig veranlagungsfähigen Ergänzungssteuern sind direkt keiner deutschen Steuer vergleichbar und bei einem Belastungsvergleich mit der Einkommen- und Körperschaftsteuer müssen sie immer zusammen mit der Income Tax als Basissteuer gesehen werden. Durch die Aufgliederung der britischen Steuern vom Einkommen in Basis- und Ergänzungssteuern ergeben sich ganz andere Aspekte hinsichtlich der steuerlichen Doppelbelastung als nach dem Steuersystem der Bundesrepublik. Das deutsche Steuerrecht sieht die doppelte Besteuerung von Einkünften, die aus dem Ertrag einer Körperschaft bezogen werden, grundsätzlich vor. Von Einschränkungen dieser Doppel- und Mehrfachbelastung wird an späterer Stelle noch ausführlich die Rede sein. Wie steht es dagegen mit der mehrfachen steuerlichen Erfassung gleicher Einkünfte in Grossbritannien? Dort darf jeder Einkommensteil nur einmal der Income Tax unterliegen. So sind Gewinnausschüttungen einer Körperschaft beim Anteilseigner nicht mehr income-taxpflichtig, weil der Gewinn bereits bei der Körperschaft zur Income Tax herangezogen wurde. Aus diesem Grunde gibt es auch keine Schedule, in der Dividenden inländischer Gesellschaften zu veranlagten wären. Der Aktionär hat aber das Recht, persönliche allowances und reliefs, die er gegen seine sonstigen veranlagten Einkünfte nicht voll ausschöpfen kann, gegen den Standardsatz der Dividendenbesteuerung zu verrechnen. Während der britische Dividendenabzug eine Steuer, die bei Nichtausschüttung die Körperschaft selbst tragen müsste, auf den Aktionär verlagert, ist die oft vergleichsweise genannte deutsche Kapitalertragsteuer immer eine Erhebungsform der

⁺ Shehab, F., a. a. O., Seite 251

Steuern vom Einkommen des Aktionärs, die zusätzlich zur Steuerbelastung der Körperschaft besteht und diese nicht mindert.

Auch für die Profits Tax gilt, wie noch bei der Beschreibung des "franked investment income" aufzuzeigen sein wird, die absolute Ausschaltung von Mehrfachbesteuerungen. Allerdings ist die Heranziehung von Körperschaftsgewinnen zur Income und Profits Tax bereits eine gewisse Form doppelter Steuerbelastung, auch wenn die Profits Tax keine alternative Einkommensteuer ist, sondern als Ergänzungssteuer anzusehen ist, die einen wesentlich niedrigeren Tarif aufweist als die deutsche Körperschaftsteuer. Somit bringt die Einführung der Profits Tax auch in Grossbritannien etwas von der steuerlichen Diskriminierung über die Rechtsform der juristischen Person, wie sie der Doppelbelastung von Körperschaftsgewinnen in Deutschland anhaftet.

b) Der unterschiedliche Einkommensbegriff

Der deutsche Begriff des steuerlichen Einkommens ist in § 2 (2) EStG mit der Summe aller Einkünfte nach § 2 (3) EStG abzüglich der Sonderausgaben umschrieben. Eine ähnliche Definition kennt der Income Tax Act nicht, denn das britische Steuerrecht sieht primär die einzelne Steuerquelle; der Zuordnung der Einkünfte auf einen Steuerpflichtigen wird erst sekundär Beachtung geschenkt und damit ist der Einkommensbegriff im britischen Steuerrecht weniger bedeutsam als im deutschen.⁺ Auf diesem Gedanken mag es auch beruhen, dass oftmals, besonders in älterer Literatur die britische Einkommensbesteuerung als stark ertragsteuerlich orientiert bezeichnet wird. Die scharfe Trennung der

⁺ Wilson, H.A.R.D., a.a.O.: "Before there can be a charge to income tax, there must be a source of income, and wherever there is a source of income, the Income Tax Acts lay down rules for measuring the income from the source and charging it to tax. The person in receipt of the income is not normally taken into consideration in the first instance; he comes into the picture only to determine what allowances or reliefs may be granted in charging the tax, or determining whether the source is not chargeable, or in charging surtax."

Einkünfte nach den verschiedenen Schedules ist im britischen Steuerdenken sogar so tief verwurzelt, dass es viele Lehrbücher immer wieder für notwendig erachten darauf hinzuweisen, dass die Scheduleinteilung nur als Gliederungsschema für die Ermittlung der Einkünfte anzusehen ist und trotz Typisierung der Einkunftsquellen nur eine, für alle Scheduleinkünfte gleiche und einheitliche Income Tax anfällt. Die Scheduleinteilung ist historisch bedingt, sie stammt aus der Zeit, da die Erhebung der Income Tax im reinsten Quellenabzugsverfahren gefordert wurde. Neben dem ausgeprägten Prinzip der Quellenbesteuerung hat die Income Tax aber, vor allem dank der Gewährung von persönlichen allowances und reliefs, den Charakter einer Personalsteuer. Jener Wert, der für die Anwendung der persönlichen allowances und reliefs als Ausgangsbasis dient und den man net total income nennt, ist direkt weder unserem deutschen Begriff des steuerlichen Einkommens noch der Summe der Einkünfte gegenüberzustellen. Die Errechnung des net total income geht von dem total statutory income aus. Letzteres setzt sich aus der Summe aller im Veranlagungszeitraum zu versteuern den Einkünfte zusammen. Dazu zählen die Einkünfte, die bereits der Quellenbesteuerung unterlegen haben ebenso wie die noch nicht besteuerten, das heisst die zu veranlagenden Einkünfte eines Steuerpflichtigen. Zieht man von diesem Aggregat die sogenannten annual charges, das sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen, von denen dieser nach dem Prinzip des Quellenabzuges die Income Tax zum Standardsatz zur Entrichtung an die Finanzkasse zurückbehalten hat, ab, so erhält man das net total income. Dem Errechnungsgang nach ist das net total income der Summe der Einkünfte nach § 2 (2) EStG zu vergleichen; da aber das britische Steuerrecht keine Sonderausgaben, also keinen speziellen Abzug von bestimmten Ausgaben mit Einkommensverwendungscharakter kennt, entspricht das net total income auch gleichzeitig dem Gesamteinkommen. Alle allowances und reliefs, die die Höhe der Steuer sehr wesentlich beeinflussen können und an Stelle der deutschen Sonderausgabenabzüge, Absetzungen wegen ausserordentlicher Belastung, Freibeträge und Steuertarifver-

günstigungen stehen, sind nach dem Gesetze als "deductions in terms of tax"⁺ vorgesehen. Das erfordert eine Steuerberechnung, die von dem vollen Standardsatz für das net total income ausgeht und die so ermittelte Income Tax um die durch die allowances verursachten Steuerminderungen kürzt. Dieses Verfahren ist sehr umständlich und wird deshalb in der Praxis weitgehend durch den Abzug der allowances bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ersetzt.

Auch für die Surtax ist das statutory income unter Beachtung spezieller Sonderbestimmungen Steuerbemessungsbasis. Der Einkommensbegriff der Profits Tax gründet sich ebenfalls auf die Vorschriften des ITA, dem Einkommen entspricht hier wie im deutschen Steuerrecht bei der Körperschaftsteuer von Kapitalgesellschaften der gewerbliche Gewinn.

c) Die verschiedene Tarifgestaltung

Die Höhe der Steuern vom Einkommen wird stark von der Gestaltung des Steuertarifs beeinflusst, dessen zwei charakteristische Formen der Proportional- und der Progressivtarif sind. Unter Proportionaltarif versteht man einen gleichbleibenden, von der Höhe des zu besteuernenden Einkommens unabhängigen Steuersatz, der Progressivtarif dagegen belastet das ansteigende Einkommen mit einem gestaffelt anwachsenden Steuersatz. Im weiteren Sinne wirken auf die Gestaltung des Steuertarifs noch Freibeträge und ausserordentliche Tarifbestimmungen, wie sie beispielsweise für das deutsche Steuerrecht in Abschnitt IV EStG enthalten sind. Der Proportionaltarif ist in seiner reinsten Form nur in der Anwendung auf Körperschaften denkbar, weil diese infolge ihrer juristischen Fiktion keine private Sphäre haben und damit keinen daraus resultierenden besonderen Tarifvergünstigungen unterliegen. So weist die deutsche Körperschaft-

⁺ Glynne Williams, a.a.O., Seite 186

- steuer mit Ausnahme der Bestimmungen des § 19 (1) 2 KStG 1958 und die britische Profits Tax einen proportionalen Tarif auf, ebenso ist die Income Tax, soweit sie von Körperschaften entrichtet wird, eine reine Proportionalsteuer. Der Proportionalcharakter der Profits Tax ist allerdings in einem Punkte etwas einzuschränken:

Während in der Bundesrepublik die Körperschaftsteuer für Kleingewinne keine tariflichen Vergünstigungen vorsieht, stehen den Kleingewinnen britischer Körperschaften steuerliche Erleichterungen zu. So sind Gewinne bis zu 2.000 £ von der Profits Tax frei; da es sich hierbei jedoch nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze handelt, profitieren Gewinne über 2.000 £ von dieser Bestimmung nichts. Als Ausgleich sind deshalb für Gewinne bis 12.000 £ die schon genannten abatements vorgesehen, die bewirken, dass die Steuerbelastung mit steigenden Gewinnen nur allmählich an den Proportionalatz der Profits Tax herangeführt wird; damit hat auch die Besteuerung solcher Kleingewinne Progressivcharakter.

Nun bleibt noch der Tarif der Steuern vom Einkommen einer natürlichen Person zu betrachten. Die deutsche Einkommensteuer ist als echte Personalsteuer auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet und hat schon aus diesem Grunde einen progressiven Tarif, der nach dem Prinzip "der Erhaltung des Wohlerworbenen"⁺ nicht bis zu einer 100%igen Wegsteuerung des Einkommens führen darf. In den Veranlagungszeiträumen 1955 bis 1957 setzte die höchste Einkommensteuerbelastung bei einem zu besteuernenden Einkommen von DM 614.000,-- ein; der Abgabesatz betrug von diesem Einkommensbetrag an 55 % und blieb für höhere Einkommen proportional. Das EStG 1958 baut auf verschiedenen Progressionszonen auf. Die höchste Gesamtbelastung ergibt sich für zu versteuernde Einkommen über DM 110.040,-- mit 53 % des Einkommens abzüglich DM 11.281,--. Durch den Einbau des von der Höhe des Einkommens unabhängigen Abzugsbetrages von DM 11.281,-- wird die Progression wohl beibehalten, in ihrer relativen Wirksamkeit mit ansteigendem Einkommen aber abgeschwächt.

⁺ Bünler, O., Steuerrecht - Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1953, Seite 118

Demgegenüber ist die Income Tax mit ihrer konstanten standard rate eine proportionale Steuer, gleichgültig ob sie das Einkommen einer natürlichen oder juristischen Person erfasst. Der proportionale Tarif der Income Tax steht in engem Zusammenhang mit dem Quellenabzugsverfahren, das primär Wert auf die gleichmässige Erfassung der Steuerquelle legte und keiner Progression zur steuerlichen Auslastung der pflichtigen Personen bedurfte. Diese Grundkonzeption ist noch heute im britischen Income Tax Act spürbar, trotzdem jetzt eine Reihe von Bestimmungen der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen - soweit es sich um natürliche Personen handelt - Rechnung trägt. Eine dieser Bestimmungen, die in ihren Auswirkungen an die abatements der Profits Tax erinnert, ohne aber von der Höhe der Gesamteinkünfte abhängig zu sein, ist die "reduced rate relief". Durch sie ermässigt sich der Standardsatz der Income Tax für die ersten 60 £ des steuerpfl. Einkommens auf 2s. 3d. für die nächsten 150 £ " " " " 4s. 9d. " " " 150 £ " " " " 6s. 9d. und erst darüber hinausgehendes Einkommen wird mit dem vollen Standardsatz erfasst (§ 220 ITA 1952, geändert durch Sec. 2 (7) FA 1955). Also besteht auch hier ein Einbruch progressiver Merkmale in das Gefüge des Proportionaltarifs! Die volle progressivbesteuerung erfährt das Einkommen natürlicher Personen jedoch erst durch die Surtax. Über die Staffelung der Sätze der Surtax wurde bereits gesprochen, es bleibt jetzt nur noch zu sagen, dass die höchste steuerliche Belastung im fiskalischen Jahr 1955/56 mit 18s. 6d. (Income Tax 8s. 6d. plus Surtax 10s. Od.) pro Pfund Sterling, das sind 92,5%, erheblich über der deutschen Einkommensteuerhöchstbelastung mit 55% in den Jahren 1955 bis 1957 liegt. Die deutschen und britischen Prozentwerte dürfen jedoch nicht ohne weiteres als direkte Vergleichszahlen benutzt werden, weil die 55% nicht nur von der durch die Steuerprogression nicht mehr erfassten Einkommensspitze, sondern vom gesamten steuerpflichtigen Einkommen berechnet werden, wogegen sich der Satz von 92,5% nur auf Einkommensteile

über 15.000 £ bezieht, und die durchschnittliche Belastung des gesamten steuerpflichtigen Einkommens infolge des ansteigenden Tarifs der Surtax und infolge der "reduced rate relief" niedriger als 92,5 % ist. Trotz dieser Einschränkung kann festgehalten werden, dass Grosseinkommen im Vereinigten Königreich stärker besteuert werden als in der Bundesrepublik, dagegen aber kleinere Einkommen dank grosszügiger und vielfältiger Vergünstigungen mehr als in Westdeutschland geschont werden.

a) Die verschiedenen Erhebungsformen

Die Steuern vom Einkommen treten entweder als veranlagte Hauptsteuern oder als diesen zugeordnete Abzugsformen in Erscheinung, das ist im Vereinigten Königreich ebenso wie in der Bundesrepublik. Dabei ist die Form der Abzugsbesteuerung bei der Income Tax infolge der vorherrschenden Quellenbesteuerung häufiger als bei der deutschen Einkommensteuer. Grundsätzlich werden nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb - einschliesslich Land- und Forstwirtschaft - und Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Wege der Veranlagung besteuert. Ausserdem sind sonstige Einkünfte, die unter Schedule D, case VI fallen, und direkte Einkünfte aus dem Ausland, soweit für sie kein Doppelbesteuerungsabkommen in Anwendung ist, veranlagungspflichtig; diese Gruppe der zu veranlagenden Einkünfte ist jedoch wegen ihres relativ geringen Ausmasses weniger von Bedeutung. Ein Vergleich mit den Verhältnissen in der Bundesrepublik lässt erkennen, dass die Veranlagungsfähigkeit der einzelnen Einkunftsarten im Vereinigten Königreich viel begrenzter ist. Viel Ähnlichkeit weist dagegen das deutsche und britische Abzug verfahren im Falle der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf. In beiden Ländern werden bei diesem Steuerabzug persönliche Steuerermässigungen berücksichtigt, bei allen anderen Einkunftsarten ist dies erst im Wege der Veranlagung, beziehungsweise der Erstattung möglich.

Zur Ermittlung der persönlichen Steuerermässigungen muss nach britischem Steuerrecht das "total statutory income" errechnet werden. Dieses umfasst auch alle jene Einkünfte, die dem Steuerabzug bereits unterlegen haben, mit ihrem Bruttowert. Für den Zweck ist die britische Terminologie beim Steuerabzug von Dividenden nicht immer ganz eindeutig. Dividenden werden entweder "less tax" oder "free of tax" ausbezahlt. Der Ausdruck "free of tax" besagt aber keineswegs, dass eine solche Dividende steuerfrei ist, sondern der Steuerabzug wurde hier lediglich auf Hundert, statt wie bei der Auszahlung "less tax" vom Hundert gerechnet.

Die Profits Tax als betriebliche Gewinnsteuer kennt keine Abzugsformen, ebenso wird die Surtax nur als veranlagte Hauptsteuer erhoben. Ein Quellenabzug wäre bei der letzteren einerseits wegen des relativ hohen Freibetrages, andererseits wegen der dem Veranlagungszeitraum nachhinkenden Tariffestsetzung unmöglich.

Die Entrichtung der veranlagten Steuern erfolgt in der Bundesrepublik durch vier Vorauszahlungen während des laufenden Steuerjahres und durch eine Abschluss- oder Erstattungszahlung nach abgeschlossener Veranlagung. Da bei Fälligkeit der Vorauszahlungen das Einkommen des laufenden Jahres noch gar nicht feststellbar ist, werden die Vorauszahlungen hilfsweise nach dem Steuersoll des Vorjahres bemessen, was nur bei möglichst gleichbleibendem Einkommen einigermaßen befriedigend ist.

Mit welchen Unterschieden werden dagegen die veranlagten Steuern vom Einkommen in Grossbritannien entrichtet? Die Income Tax ist in den meisten Fällen am 1. Januar des laufenden fiskalischen Jahres fällig; lag der Besteuerung jedoch earned income zugrunde, ist eine Rate am 1. Januar des laufenden Jahres und eine Rate am folgenden 1. Juli zu entrichten. So wird beispielsweise die Income Tax für das Veranlagungsjahr 1956/57 am 1.1. 1957 fällig, trotzdem an diesem Tage die Einkünfte des gesamten

Steuerzeitraums 1956/57 noch gar nicht ermittelt, ja noch nicht einmal voll entstanden sind. Das britische Steuerrecht hilft sich nun damit, dass Einkünfte, die nicht dem Quellenabzug unterliegen, auf der "preceding year basis"⁺ veranlagt werden müssen. Es werden also nicht die wirklichen Einkünfte des Veranlagungszeitraumes, sondern die Werte des Vorjahres besteuert. Aber nicht nur die zu veranlagenden Einkünfte, auch die Voraussetzungen für alle persönlichen Steuerermässigungen können im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung - die meistens im Mai erfolgt - noch nicht voll bekannt sein. Die Folge dieser Zwangslage ist eine Fülle von "claims"⁺⁺ von seiten der Steuerpflichtigen und eine Fülle von "additional assessments"⁺⁺⁺ von seiten der Finanzverwaltung, bei deren Betrachtung das deutsche Entrichtungssystem weit weniger schwierig erscheint. Da die Frist zur Stellung eines Ergänzungsantrages sechs Jahre beträgt, kann auch solange die Veranlagung im Sinne einer endgültig abschliessenden Feststellung nicht rechtskräftig werden.

Für die Entrichtung von Surtax und Profits Tax ergeben sich keine Besonderheiten, da diese beiden Steuern erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes veranlagt werden.

Die vorstehenden Ausführungen hatten die Aufgabe, in aller Kürze mit der historischen Entwicklung, dem System und den wesentlichen Merkmalen deutscher und britischer Steuern vom Einkommen bekanntzumachen und die grundsätzlichen Unterschiede darzustellen. Dies möge als Voraussetzung für die nun folgende Beschäftigung mit speziellen, vergleichenden Fragen der Besteuerung gewerblicher Einkünfte dienen.

Zur Herausarbeitung wesentlicher und kennzeichnender Unter-

⁺ Basis des Vorjahres

⁺⁺ Unter claim ist hier ein Antrag auf Berichtigung oder Änderung der Veranlagung zu verstehen.

⁺⁺⁺ Ergänzungsveranlagung

schiede wird es notwendig sein zu vergleichen, was man nach deutschem Steuerrecht unter gewerblichen Einkünften versteht und welche Einkommensteile oder Gewinne diesen gewerblichen Einkünften im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland entsprechen. Die Frage nach den Unterschieden zwischen "gewerblichen Einkünften" und "profits of trade or business" steht bewusst an erster Stelle, obwohl im deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz der Bestimmung von Einkommen und Einkünften eine Festlegung des Begriffs Steuerpflicht vorausgeht, denn die Themastellung dieser Arbeit verlangt schon als Ausgangspunkt eine Abgrenzung und Bestimmung der Begriffe "gewerbliche Einkünfte" und "profits of trade or business". An zweiter Stelle muss untersucht werden, wer gewerbliche Einkünfte zu versteuern hat. Drittens muss geprüft werden, auf welche Zeiträume die Ermittlung der Einkünfte in den beiden Vergleichsländern abgestellt ist und viertens ist die sachliche Einkunfts- bzw. Gewinnermittlung zu betrachten. Mit diesen vier Hauptpunkten ist die Gliederung für die folgende Untersuchung gegeben.

II. Teil:

UNTERSCHIEDE IN DER BESTEUERUNG GEWERBLICHER EINKÜNFTE IN
DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND UND IM VEREINIGTEN KÖNIG-
REICH VON GROSSBRITANNIEN UND NORDIRLAND

A. Unterschiede zwischen den Begriffen "gewerbliche Einkünfte" und "profits of trade or business"

1. Der deutsche Begriff der gewerblichen Einkünfte

Wenn hier im folgenden von der Besteuerung gewerblicher Einkünfte die Rede ist, dann soll anfangs noch einmal darauf hingewiesen werden, dass die Bezeichnung "Einkünfte" den gewerblichen Gewinn in Beziehung zu einer steuerpflichtigen Person setzt und hier somit keinerlei Steuern vom Ertrag im engeren Sinne, wie die Gewerbeertragsteuer, sondern nur Steuern vom Einkommen behandelt werden.

Gemäss § 2 (3) EStG stellen die gewerblichen Einkünfte eine der Einkunftsarten dar, aus welchen sich nach Abzug der Sonderausgaben das Einkommen eines Steuerpflichtigen errechnet. Für die Körperschaftsteuer ist dies dahin zu ergänzen, dass alle Einkünfte einer buchführungspflichtigen Körperschaft als gewerbliche anzusehen sind (§ 16 KStDV und § 38 HGB). In diesem Falle ist der nach steuerlichen Grundsätzen ermittelte gewerbliche Gewinn dem Einkommen der Körperschaft gleichzusetzen. Nur von gewerblichem Gewinn spricht man dann, wenn die Steuerpflicht an keine Person gebunden ist, sondern ein Betrieb selbst zum Steuersubjekt wird, wie das bei den gewerblichen Betrieben der Körperschaften des öffentlichen Rechts der Fall ist (§ 1(1) 6 KStG).

Für eine Bestimmung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bedarf es zuerst einer genauen Definition des Begriffs "Gewerbebetrieb". Weder Einkommen- noch Gewerbesteuer-gesetz noch Abgabenordnung können mit einer solchen aufwarten; zur Klärung dieser Frage soll deshalb auf § 7, 11 der inzwischen neu gefassten Gemeinnützigkeits-Verordnung vom 16.12.41 zurückgegriffen werden:

"Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Die Gewinnabsicht (das Streben nach Gewinn) braucht nicht der Hauptzweck der Betätigung zu sein. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn nur ein Nebenzweck ist."

Trotz der zitierten Begriffsbestimmung ist die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb oft nicht leicht und eine Vielzahl von Zweifelsfällen muss nach der Verkehrsauffassung entschieden werden. Eine solche Entscheidung kann einschneidende Auswirkungen haben; man denke nur an die unterschiedlichen materiellen Vorschriften, die beispielsweise für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Vergleich zu einem Gewerbebetrieb bestehen.

Für die Körperschaftsteuer hat der Begriff des Gewerbebetriebes nicht in der gleichen Weise Bedeutung wie für die Einkommensteuer. Denn die Hauptgruppe der Körperschaftsteuerpflichtigen ist auch buchführungspflichtig und die anfallenden Gewinne gelten somit alle als Gewinne aus Gewerbebetrieb. Aus diesem Grund sind hierfür Fragen der Definition und Abgrenzung des Begriffes Gewerbebetrieb im wesentlichen gegenstandslos. Dagegen hat die Entscheidung darüber, ob ein Betrieb gewerblicher Art ist, grosse Bedeutung für die subjektive Steuerbefreiung des § 4 (1) 6 KStG. Unterhält nämlich eine Organisation, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, einen Gewerbebetrieb, so ist nicht nur dieser, sondern die ganze Körperschaft steuerpflichtig. Wenn dagegen die Betätigung als "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" angesehen werden kann, dann ist nur der Geschäftsbetrieb allein steuerpflichtig. Der Begriff "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" wird in § 6 GemVO wie folgt definiert:

"Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich."

Den Unterschied zwischen Gewerbebetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb macht vor allem die fehlende Gewinnabsicht aus; der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes reicht weiter als der des Gewerbebetriebes und wird für Zwecke der Körperschaftsteuer, nicht dagegen der Einkommensteuer, wirksam.

Nun muss noch dargestellt werden, was zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählt. Für die Einkommensteuer geben auf eine solche Frage die §§ 15 - 17 EStG die Antwort. Danach rechnen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb der steuerliche Gewinn des Einzelunternehmers und die Gewinnanteile von Gesellschaftern, soweit letztere als Unternehmer anzusprechen sind. Die Gewinnanteile umschliessen alle Vergütungen, Zinsen, Miet- und Pachtbeträge, die ein Gesellschafter auf Grund irgendwelcher Leistungen von der Gesellschaft erhält. Ferner gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Gewinn aus der Veräusserung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes oder aus der Veräusserung eines Gesellschaftsanteils. Ausserdem kann unter den in § 17 EStG genannten Voraussetzungen der Gewinn aus der Veräusserung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden, wenn der Veräusserer innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich, das heisst mit mehr als 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. § 17 EStG bewirkt also, dass auch bei der Veräusserung nichtbilanzierter Kapitalanteile steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte anfallen.

Das steuerpflichtige Einkommen von buchführungspflichtigen Körperschaften ist vollständig als Gewerbegegninn anzusehen.

Der steuerliche Jahresgewinn, gleichgültig ob verteilt oder nicht, ist der steuerpflichtige Gewerbegewinn. Steuerpflichtig ist ferner der Liquidations- und Fusionsgewinn nach den näheren Bestimmungen der §§ 14, 15 KStG.

Abschliessend ist noch zu sagen, dass der gewerbliche Gewinn nach deutschem Steuerrecht neben dem Gewinn, der aus branchentypischen Umsätzen resultiert - Bühler nennt ihn den "eigentlichen Umsatzgewinn"⁺ - auch die ausserordentlichen Gewinne aus der Veräusserung von Teilen des Anlagevermögens, die hier als Hilfgewinne bezeichnet werden könnten, umfasst. Solche Veräusserungsgewinne entstehen durch die Erzielung von über dem Buchwert liegenden Verkaufserlösen. Ausserdem müssen auch andersartige Einkünfte, wie zum Beispiel Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitaleinkünfte unter den Begriff des gewerblichen Gewinns subsumiert werden, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen.

2. Die britischen "profits of trade or business"

Von den Einkünften, mit denen ein britischer Steuerpflichtiger, gleichgültig ob natürliche oder juristische Person, zur Income Tax veranlagt wird, sind die bedeutendsten die profits of trade, die, soweit sie im Inland entstehen, unter Schedule D, case I fallen (§ 123 ITA 1952). Von diesen profits of trade wird, wenn sie bei Körperschaften entstehen, in fast allen Fällen auch die Profits Tax erhoben. Zu unterscheiden ist lediglich, dass die profits of trade or business die ausschliessliche Besteuerungsbasis für die Profits Tax darstellen, während sie für Zwecke der Income Tax nur eine von den verschiedenen Einkunftsquellen der fünf Schedules sind.

⁺ Bühler, Scherpf, Bilanz und Steuer, Berlin und Frankfurt 1957, Seite 10

Für einen Vergleich mit den gewerblichen Einkünften nach deutschem Steuerrecht muss nun geprüft werden, was unter "trade" und "business" im steuerlichen Sinne zu verstehen ist:

Der Income Tax Act 1952 enthält einen allgemeinen Teil, in dem mehrere Paragraphen der Auslegung steuerlicher Begriffe gewidmet sind. So wird in § 526 zur Bestimmung von "trade" folgendes gesagt: "t r a d e includes every trade, manufacture, adventure or concern in the nature of trade". Mit dieser Definition ist nicht viel anzufangen, denn die Begriffe: manufacture, adventure und concern sind so allgemeiner Natur, dass sich aus ihnen keine ausreichende Wesensbestimmung ergibt. Dazu kommt noch, dass der Nachsatz "in the nature of trade" eine Begriffsbestimmung durch den Begriff selbst darstellt. Noch schwieriger wird die Situation, wenn derlei Begriffe anschaulich und vor allem sinntreffend übersetzt werden sollen. Die wortgetreue Übersetzung lässt hier viel zu wünschen übrig. Als Beispiel dafür verweise ich auf einen Aufsatz von Koch, London "Britisches Einkommen- und Gewinnsteuerrecht im Lichte des deutsch-englischen Doppelbesteuerungsabkommens"⁺, in dem bei der Erläuterung steuerpflichtiger Einkünfte "transactions in the nature of adventure" als "Transaktionen in der Natur eines geschäftlichen Abenteuers" übersetzt wird. Für den deutschen Betrachter sind darunter schwer die Fälle spekulativer Betätigung zu erkennen, deren Gewinne unter Schedule D, case VI veranlagt werden. In Anbetracht dieser Schwierigkeiten könnte man das in § 526 ITA Gesagte etwa wie folgt übersetzen: T r a d e umschliesst alle Handels- und Fabrikationsbetriebe und alle unternehmerischen und geschäftlichen Betätigungen, soweit sie ihrer Art nach trade sind. Wobei noch zu definieren bleibt,

⁺ Veröffentlicht in "Steuer und Wirtschaft" 1956, Seite 319 ff.

was das britische Steuerrecht unter "the nature of trade" versteht. Diese Ausdeutung ist einer Reihe von Cases of Law vorbehalten geblieben. Der Kommentar von Yonge⁺ zum ITA 1952 sagt dazu folgendes: "The test as to whether or not a trade is being carried on is one of the nature of the methods employed rather than the motives for which the activities are pursued." Es ist also weniger der Gegenstand als die Art der Ausübung, die für "the nature of trade" entscheidend ist. Eines der wichtigsten Kriterien für die Art der Ausübung ist die Gewinnabsicht - the scheme of profit making. Unter diesem Gesichtspunkt wurde im Falle Brighton College v. Marriot⁺⁺ der Betrieb einer Schule durch eine mildtätige Organisation als trade angesehen. Neben der vorliegenden Gewinnabsicht muss noch mit einer regelmässigen Wiederkehr der Betätigung zu rechnen sein; andernfalls haben wir es nur mit den sogenannten "isolated profits" zu tun, die, wenn sie Spekulationsgewinne sind, unter case VI veranlagt werden, im übrigen aber nicht steuerpflichtig sind. Isolated profits sind nur dann steuerpflichtige Spekulationsgewinne, wenn sie sehr zahlreich und "on business footing" - d.h. gewerblich - entstanden sind. Von trades unterscheiden sich Spekulationsgeschäfte demnach einzig und allein dadurch, dass sie keine "transactions habitual and systematic" sind. Damit sind wir bei einem weiteren Kennzeichen für trade, nämlich andauernder und systematischer Beschäftigung. Mit der dritten Voraussetzung, das ist die selbständige Tätigkeit, ergibt sich ein weiteres Kennzeichen und die Abgrenzung der profits of trade gegenüber den Einkünften der Schedule E. Kei-

⁺ Yonge, A.D., a.a.O., Seite 116

⁺⁺ Die veröffentlichten Cases of Law (Gerichtentscheidungen) werden mit den Namen des Beschwerdeführers und des Richters bezeichnet.

ner Abgrenzung bedarf es dagegen gegenüber den Einkünften aus Landwirtschaft, da gem. § 124 ITA 1952 farming und market gardening als trade zu behandeln sind; gleiches gilt unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 125 ITA 1952 für die Forstwirtschaft. Eine weitere Grenzziehung wäre gegenüber professions or vocations - selbständige Arbeit - vorzunehmen, da jedoch die Gewinnermittlungsvorschriften für trades nahezu die gleichen sind wie für professions or vocations, hat eine solche Unterscheidung keine praktische Bedeutung. Die Einkünfte aus beiden Quellen bezeichnet man einheitlich als business profits. Business ist also ein weitergehender Begriff als trade; im Falle Smith v. Anderson wurde dafür folgende Formulierung gefunden: "Anything which occupies the time and attention and labour of a man for the purpose of profit is business." Aus dem Worte "man" darf aber nicht geschlossen werden, dass business nur für die Bezeichnung der Betätigung einer natürlichen Person angewendet wird. Auch die Gewinne von Körperschaften sind business profits und gleichzeitig profits of trade aber niemals profits from profession or vocation, da eine juristische Person keinen Beruf ausüben kann.

Welches sind nun die Einkünfte aus trade oder business? Es sind dies für natürliche Personen die Jahresgewinne des Einzelunternehmers und für Gesellschafter an Personalgesellschaften - unter Einschränkungen, die bei der Besprechung der Steuerpflicht betrachtet werden - die Gewinnanteile einschliesslich der Vergütungen für die vom Gesellschafter erbrachten Leistungen. Die Einkünfte entstehen unabhängig davon, ob der Gewinnanteil dem Gesellschafter zugeflossen ist oder nicht.

Bei den Körperschaften ist der business profit, von dem die Vergütungen für Vorstand und Aufsichtsrat - diese sind nach britischem Gesellschaftsrecht im "Board of Directors" vereinigt - abgesetzt sind, die Besteuerungsbasis für Income Tax und Profits Tax.

Zu den Einkünften aus trade oder business zählen nicht die sogenannten capital-profits, das sind Gewinne aus der Veräusserung von Anlagevermögen, die nach britischem Steuerrecht überhaupt kein steuerpflichtiges Einkommen, sondern Kapital darstellen. Daraus ergibt sich, dass beispielsweise Liquidationsgewinne nur insoweit steuerpflichtig sind, als sie aus der Liquidation von Umlaufvermögen resultieren.

Infolge des starren Festhaltens an dem Prinzip der Quellenbesteuerung werden für Zwecke der Income Tax unter den Begriff der Einkünfte aus business auch keinerlei Einkünfte, die ihrer Art nach unter andere Schemata oder cases zu rechnen sind, subsumiert. So sind beispielsweise Zins-, Miet- und Pachterträge, wenn sie im Rahmen eines trade oder business anfallen, aus den business-profits auszuschneiden. Andererseits dürfen "annual charges" - das sind die entsprechenden Aufwendungen - den business-profit nicht mindern. Für die Profits Tax haben diese auf die Quellenbesteuerung abgestellten Bestimmungen keine Gültigkeit, für sie gibt es nur einen einheitlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb.

3. Vergleich der Begriffe Gewerbebetrieb und trade bzw. business

In den beiden letzten Abschnitten ist unter anderem versucht worden, die charakteristischen Wesensmerkmale von "Gewerbebetrieb" und "trade" oder "business" im steuerlichen Sinne darzustellen. Nun ist zu prüfen, inwieweit diese Merkmale für beide Begriffe übereinstimmen und in welchem Ausmass sie deshalb gleichgesetzt werden können. Es muss davon ausgegangen werden, dass der britische Income Tax Act für trade ebensowenig eine Legaldefinition gibt, wie das deutsche Einkommensteuergesetz für Gewerbebetrieb; denn die zitierte Begriffsbestimmung des § 526 ITA 1952 ist in ihrer allgemein gehaltenen For-

mulierung keine brauchbare Definition. So ergibt sich die den deutschen Verhältnissen ähnliche Situation, die die Begriffsbestimmung und -auslegung und damit die Abgrenzung gegenüber anderen Einkunftsquellen sehr weitgehend der laufenden Rechtsprechung vorbehält. Deshalb ist auch die Zahl der Cases of Law, die sich mit dieser Materie befasst haben, mindestens ebenso gross, wie die Zahl der RFH- und BFH-Urteile, die über das Wesen des Gewerbebetriebes und der Einkünfte daraus zu befinden hatten.

In der Charakterisierung des Begriffes "Gewerbebetrieb", wie sie in § 1 GewStDV 1955 enthalten ist, steht als erstes Wesensmerkmal die selbständige und nachhaltige Betätigung. Und auch der britische Geschäftsbetrieb, der im steuerlichen Sinne als trade oder business gelten soll, muss diese Voraussetzungen mitbringen. Die zu der Frage ergangenen Cases of Law über die Veranlagung der Einkünfte von Agenten und Maklern als trade profits zeigen eine sehr weitgehende Übereinstimmung der britischen mit der deutschen Auffassung. Auf beiden Seiten wird unter Selbständigkeit ein Tätigwerden auf eigene Rechnung und Gefahr, ohne dass dabei ein Handeln im eigenen Namen unbedingt erforderlich wäre, verstanden. Auch die Nachhaltigkeit ist ein Kriterium für trade und business, denn der englische Gesetzgeber benutzt in § 122 ITA 1952 den Ausdruck "annual profit" nicht allein um Gewinne, die in einem bestimmten Zeitraum anfallen, zu bezeichnen, sondern er will mit dem Adjektiv "annual" darauf hinweisen, dass es sich nicht um gelegentliche Einzelgewinne, sondern um Gewinne, die aus einer andauernden und systematischen Tätigkeit stammen, handeln muss. So begründet § 122 ITA 1952 auch die Steuerfreiheit von capital gains. Denn nur jährliche Gewinne, soweit sie nicht aus aussergewöhnlichen und einmaligen Transaktionen herrühren, sind steuerbar.⁺

⁺ Vergleiche hierzu: Beattie, C. N., The Elements of Income Tax Law, London 1951, Seite 112

Ausserdem wird im englischen Schrifttum mit grossem Nachdruck auf die Notwendigkeit der Systematik der Betätigung hingewiesen; ähnlich wie das im Urteil des RFH vom 30.5.1927 (RFH VIA 220/27) der Fall ist, wo es unter anderem heisst, dass sich ein Gewerbebetrieb als eine "sich nach einer gewissen Technik vollziehende Erwerbstätigkeit" darstellen muss.

Die Gewinnabsicht ist für trade und business ebenso eine wesentliche Voraussetzung wie für Gewerbebetrieb. Nur fehlt der britischen Praxis die Nuancierung des Gewinnstrebens als Haupt- und Nebenzweck und damit die deutsche Form des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, bei der die Gewinnerzielung nicht beabsichtigt ist. Einer derartigen Unterteilung bedarf das britische Steuerrecht auch gar nicht, weil die Steuerpflicht gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Institutionen, wie sie in einem späteren Abschnitt besprochen werden wird, anders als im deutschen Steuerrecht geregelt ist.

Weiter verlangt die für den Begriff des Gewerbebetriebes gegebene Definition die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Diese Beteiligung tut sich zum Beispiel im Führen einer Firma und im Eingehen von Geschäftsverbindungen kund. Wesentlich jedoch ist, dass mit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr für jeden Partner ein unternehmerisches Risiko entsteht, das in § 526 ITA 1952 mit "the adventure in the nature of trade" ausgedrückt wird. Bis hierher stimmen die Begriffsmerkmale von trade und Gewerbebetrieb grundsätzlich überein, so dass, wie in den einschlägigen deutschsprachigen Publikationen von Neumark, Bühler, Auffermann, Weise und anderen auch geschehen, "trade" ohne Gefahr mit "Gewerbebetrieb" übersetzt werden kann, und die unter Schedule D, case I veranlagten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezeichnet werden dürfen. Bei der Übersetzung von business ist jedoch Vorsicht am Platze, weil business nur bei Körperschaften mit Gewerbebetrieb übersetzt werden kann; denn in bezug auf physische Personen umfasst es sowohl die Einkunfts-

quelle nach Schedule D, case I als auch diejenige nach case II; letztere entspricht der selbständigen Arbeit im Sinne von § 2 EStG.

Zum Schluss muss noch darauf hingewiesen werden, dass trotz der bisher genannten übereinstimmenden Wesensmerkmale zwischen dem deutschen Gewerbebetrieb und dem britischen trade eine Diskrepanz von einschneidender Bedeutung besteht, die nicht übersehen werden darf: Die Begriffsbestimmung des § 1 GewStDV 1955 grenzt ausdrücklich die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft und die Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts von jeglicher gewerblichen Tätigkeit ab. Im britischen Steuerrecht besteht diese Abgrenzung nur gegenüber der selbständigen Arbeit nach Schedule D, case II; denn landwirtschaftliche Betriebe gelten kraft Gesetzes für Zwecke der Besteuerung als Gewerbebetriebe. Auch forstwirtschaftliche Betriebe, die nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden, sind auf Antrag als Gewerbebetriebe zu behandeln.

4. Unterschiede in der Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte bzw. der profits of trade or business

a) Die Abgrenzung gegenüber anderen steuerpflichtigen Einkunftsarten

Die profits of trade or business unterscheiden sich hinsichtlich ihrer Abgrenzung gegenüber anderen Einkunftsarten in doppelter Weise von den deutschen Einkünften aus Gewerbebetrieb, und zwar einmal durch die Einbeziehung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wobei der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als selbständiger Gewerbebetrieb betrachtet wird, und zweitens durch die Ausschaltung aller andersar-

tigen Einkünfte,⁺ die im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen und nach deutschem Steuerrecht unter den Begriff gewerblicher Einkünfte subsumiert werden. Es ist also grundsätzlich festzuhalten, dass in einem Falle nach britischem Steuerrecht ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb - ohne Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb - selbst als Gewerbebetrieb gilt, während im andern Fall nach deutschem Steuerrecht andersartige, nicht branchenübliche Einkünfte, die in einem Gewerbebetrieb entstehen, im Gegensatz zur britischen Handhabung den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind. Im folgenden sollen diese beiden Unterschiede genauer betrachtet werden:

aa) Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden in der Aufzählung des § 2 EStG als erste Einkunftsart genannt. Bühler⁺⁺ erklärt diese Anführung an erster Stelle mit der grossen Bedeutung, die noch vor hundert Jahren die Land- und Forstwirtschaft als wichtigste Steuerquelle hatte. Diese damalige Situation und die markante Trennung, die das deutsche Handelsrecht zwischen der Land- und Forstwirtschaft und dem Handelsgewerbe vornimmt, mögen grösstenteils der Grund für die deutsche Differenzierung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einerseits und Gewerbebetrieb andererseits sein. Dass die getrennte Einkunftserfassung jedoch auch heute noch zweckmässig ist, beruht auf der wirtschaftlichen und steuerlichen Sonderstellung der Land- und Forstwirtschaft, welcher mit einer Reihe von Sonderbestimmungen über ein abweichendes Wirtschaftsjahr, Einkunftsermittlung nach Durchschnittssätzen und Gewährung besonderer Freibeträge für Kleinkommen Rechnung

⁺ Siehe hierzu:

Taxation of Trading Profits, Nr. 83, S. 30, Nr. 192, S. 63

⁺⁺ Bühler, O., Steuerrecht - Einzelsteuerrecht, Wiesbaden 1953, Seite 104

getragen wird. Diese besonderen Vorschriften und Vergünstigungen für die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte wären bei einer Verschmelzung mit der gewerblichen Einkunftsart nur sehr schwer unter die allgemeinen Vorschriften über die Ermittlung der steuerlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen. Es widerspricht dieser Ansicht nicht, wenn land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die in der Hand von Körperschaften sind, auch nach deutschem Steuerrecht immer als Gewerbebetriebe gelten (RFH v. 20.1.1942 - RStBl 1942 S. 436), denn die oben genannten Sonderbestimmungen sind hauptsächlich zum Schutze der wirtschaftlich schwachen Kleinbetriebe vorgesehen, die sich fast immer in der Hand von natürlichen Personen befinden.

Auch für die britische Land- und Forstwirtschaft bestehen besondere steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften, die sich jedoch hauptsächlich auf die Viehbewertung konzentrieren; Sondervergünstigungen für landwirtschaftliche Kleineinkünfte sind nicht erforderlich, da die allgemein geltenden allowances und reliefs Kleinkommen sowieso weitergehend steuerfrei halten, als das nach deutschem Steuerrecht der Fall ist. Deshalb war die Zurechnung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb ohne grössere Schwierigkeiten möglich. Ursprünglich wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ihrer Natur entsprechend als Einkünfte aus der Nutzung von Grund und Boden unter Schedule B versteuert. Erst seit dem fiskalischen Jahr 1949/50 werden Einkünfte aus "farming, nursery and market gardening"⁺ (§ 124 ITA 1952) unter Schedule D, case I veranlagt, während Einkünfte aus "woodlands"⁺⁺ der Schedule D, case I nur dann

+ Landwirtschaft, Baumschulen und Handelsgärtnereien

++ Forstwirtschaft

zuzurechnen sind, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt und nachweisen kann, dass der Forstbetrieb auf kaufmännischer Basis und mit Gewinnabsicht geführt wird (§ 125 ITA 1952). Kann der erforderliche Nachweis nicht erbracht werden, verbleibt es bei der Besteuerung unter Schedule B auf der Basis von einem Drittel des annual value; die tatsächlich erzielten Gewinne, beispielsweise aus dem Verkauf von Bauholz, gelten damit als besteuert.

Bei dieser Sachlage taucht unwillkürlich die Frage nach der Zweckmässigkeit eines Antrages nach § 125 ITA 1952 für den Steuerpflichtigen auf. Denn offensichtlich ist bei überdurchschnittlichen Gewinnen, wie sie zum Beispiel bei Abholzungen anfallen, die relativ niedrig gehaltene Pauschalversteuerung nach Schedule B günstiger für den Steuerpflichtigen, als die Versteuerung der tatsächlichen Gewinne nach Schedule D, case I. Welcher Anreiz besteht dann aber überhaupt für eine solche Antragstellung? Die Antwort ergibt sich aus den Bestimmungen über den Verlustausgleich und -vortrag bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§§ 142, 341 ITA 1952). Der Möglichkeit des Verlustvortrages kommt im britischen Steuerrecht besondere Bedeutung zu seit durch sec. 27 FA 1952 die zeitliche Begrenzung für den Verlustvortrag aufgehoben wurde. Nach deutschem Steuerrecht kann ein Verlustvortrag aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit von ordnungsgemäss Buchführenden nach § 10d EStG als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Körperschaften setzen den Verlustvortrag von ihrem gewerblichen Gewinn ab. Die Möglichkeit des Verlustvortrages ist jedoch im deutschen Steuerrecht auf die fünf dem Verlustjahr folgenden Jahre beschränkt, ausserdem dürfen niemals Verluste auf zeitlich vorausgehende Gewinne verrechnet werden, wie das im Englischen unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist. Da also die britischen Bestimmungen für den Verlustausgleich und -vortrag sehr grosszügig sind, jedoch nur auf die Veranlagung nach der Schedule D, nicht dagegen auf diejenige nach der Schedule B anzuwenden sind, liegt hierin der wesentliche Vorteil eines Antrages nach § 125 ITA 1952. Weisen doch forstwirtschaftliche Betriebe, wenn es sich

nicht gerade um den Idealfall eines wohlausgewogenen Nachhaltetriebes handelt, nach wenigen Jahren mit überdurchschnittlichen Erträgen oft lange Perioden auf, in denen nicht abgeholzt werden kann und deshalb die Erträge sehr niedrig oder überhaupt negativ sind. In solchen Perioden können Verluste eines Forstbetriebes nur gegen andere Einkünfte aufgerechnet oder vorge tragen werden, wenn es sich um einen Gewerbebetrieb handelt.

Durch die Behandlung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe als Gewerbebetrieb geht das britische Steuerrecht auch der Entscheidung darüber, wann ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb als Nebenbetrieb eines Gewerbebetriebes oder wann umgekehrt ein Gewerbebetrieb als Nebenbetrieb eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes anzusehen ist, aus dem Wege. Es ist bekannt, dass diese Frage in der deutschen Rechtsprechung immer wieder Bedeutung erlangt.

ab) Einkünfte, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen, ohne ihrer Art nach gewerbliche Einkünfte zu sein

Einkünfte, die an sich nicht gewerblich wären, jedoch im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen, werden nach deutschem Steuerrecht unter den Begriff der gewerblichen Einkünfte subsumiert. Der Begriff der gewerblichen Einkünfte ist nach deutschem Steuerrecht so geschlossen und einheitlich, dass es, wäre nicht der Vergleich mit der britischen Praxis, als vollkommen abwegig erschiene, über die Stellung artfremder Einkünfte innerhalb eines Gewerbebetriebes nachzudenken. Diese Einkünfte werden, ob sie nun juristischen oder natürlichen Personen zuzurechnen sind, nicht nach den speziellen Vorschriften ihrer eigentlichen Einkunftsart ermittelt und versteuert, sondern als Teil des gewerblichen Gewinnes. Dem Begriff der gewerblichen Einkünfte können einmal die sogenannten Überschusseinkünfte, wie Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte im Sinne des § 22 EStG, zum anderen Male die Einkünfte aus

Land- und Forstwirtschaft untergeordnet werden. Voraussetzung dabei ist, dass ihre Quellen, also beispielsweise bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Grundbesitz, zum steuerlichen Bilanzvermögen gehören.

Gesetzliche Grundlage für die Subsumtion ist die allgemeine Gewinndefinition des Einkommensteuergesetzes, die auf dem Handelsrecht aufbaut und den Gewinn als Differenz zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres und jenem am Ende des vorangehenden Wirtschaftsjahres sieht; wobei wohl Privatentnahmen und -einlagen, nicht aber artfremde Aufwands- und Ertragsteile zu- oder abgesetzt werden.

Die Subsumtion einer Einkunftsart unter eine andere im deutschen Steuerrecht widerspricht oft dem Prinzip der Quellenbesteuerung und ist deshalb für die britische Income Tax nicht geeignet. Die Mehrzahl jener artfremden Einkünfte, die in einem Gewerbebetrieb anfallen, sind sogenannte Kontrakteinkünfte, die bereits an der Quelle dem Steuerabzug unterlegen haben und deshalb bei der Ermittlung des steuerlichen Gewerbegewinnes auszuschneiden sind. Eine typische Form der Kontrakteinkünfte sind die Miet- und Pachteinkünfte. Fallen diese in einem Gewerbebetrieb an, dann muss der entsprechende, der Gewinn- und Verlustrechnung gutgeschriebene Nettoertrag für Zwecke der Besteuerung wieder ausgeschieden werden. Nur so kann eine doppelte Einkunftserfassung unter Schedule A und D, case I vermieden werden. Aber nur dann, wenn die Pachtsumme vor Steuerabzug dem net annual value entspricht oder kleiner als dieser ist, gelten die Pachteinkünfte mit der Erfassung unter Schedule A als voll besteuert. Erhält nämlich der Verpächter - in unserem Falle innerhalb seines Gewerbebetriebes - eine über dem net annual value liegende Jahrespacht, so muss die Differenz als excess rent nach den §§ 175, 176 ITA 1952 unter Schedule D, case VI veranlagt werden, obwohl sie vom kaufmännischen Gesichtspunkt aus zum gewerblichen Gewinn rechnet.

Die Schedule-A-Versteuerung setzt ebenso für eigengenutzte Grundstücke wie für Pachtgrundstücke ein. Auch hier wird der net annual value unter Schedule A versteuert und als Ausgleich vom gewerblichen Gewinn gekürzt. Ein Unterschied zu Pachtgrundstücken besteht nur darin, dass eine eventuelle excess rent, die sich in einem über dem net annual value liegenden kalkulatorischen Nutzungswert des Grundstückes für den Gewerbebetrieb ausdrücken würde, keiner besonderen Veranlagung unter Schedule D, case VI bedarf, sondern im gewerblichen Gewinn aufgeht und hier ihre Besteuerung erfährt.

Von den sonstigen, aus dem Gewerbegegewinn auszugliedernden Einkünften sind noch die Einkünfte aus Kapitalvermögen, also hauptsächlich Dividenden und Zinserträge, zu nennen. Auch sie sind in erster Linie wegen des bereits erfolgten Steuerabzuges zur Vermeidung einer doppelten Erfassung auszugliedern. Kapitalerträge, die unversteuert zugehen, wie beispielsweise die Zinsen aus War Loans, müssen getrennt unter Schedule D, case III veranlagt werden. Eine Ausnahme bilden lediglich unregelmässig anfallende Bankzinsen, z.B. Kontokorrentzinsen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung verbleiben dürfen, weil ihre separate steuerliche Erfassung einen unverhältnismässig hohen Arbeitsaufwand verursachen würde.

Mit diesen Beispielen sollten nicht nur markante und häufig anzutreffende Fälle von Einkünften, die aus den gewerblichen Einkünften auszuschneiden und getrennt zu veranlagern sind, aufgezeigt werden, sondern es sollte auch gleichzeitig damit deutlich gemacht werden, dass die exakte Trennung der Einkunftsarten innerhalb eines Gewerbebetriebes, wie das britische Steuerrecht sie fordert, oft nicht ohne Konzessionen möglich ist.

Nachdem der Unterschied in der deutschen und britischen Behandlung artfremder Einkünfte innerhalb eines Gewerbebetriebes dargestellt wurde, muss noch auf die artfremden Erträgen ent-

sprechenden Aufwendungen und ihre Berücksichtigung bei der Ermittlung gewerblicher Einkünfte eingegangen werden. In der Bundesrepublik gibt es hierzu keinerlei Probleme, da nur im Ausnahmefall Erträge (Steuerabzug vom Kapitalertrag), in der Regel jedoch Einkünfte versteuert werden, was eine Erfassung beim Einkunftsbezieher bedingt. Der entsprechende Aufwand ist beim Leistenden, wenn dieser Gewerbetreibender ist, Betriebsausgabe. Anders verhält es sich im Vereinigten Königreich; denn dort muss die steuerliche Erfassung am Orte der Entstehung der Einkünfte einsetzen, ganz gleich ob es sich um Einkünfte des Gewerbetreibenden selbst oder einer anderen Person handelt. Dies vollzieht sich, um wieder das Beispiel der Pacht und der Darlehenszinsen zu nehmen, wie folgt:

Der Gewerbetreibende als Pächter entrichtet die Income Tax nach Schedule A an die Finanzkasse und die um die Steuer gekürzte Pacht an den Verpächter; beide Beträge sind für ihn abzugsfähige Betriebsausgaben. Liegt die Pachtsumme unter dem net annual value des Grundstückes, dann muss der Pächter die Steuer anteilig selbst tragen, und zwar in dem Ausmasse, wie die Pachtsumme vom net annual value überschritten wird. Bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte wird dann derjenige Teil des annual value, dessen Versteuerung zu Lasten des Pächters ging, abgesetzt und die anteilige, den Pächter belastende Steuer wieder zugesetzt; denn für eigene Rechnung entrichtete Income Tax ist bei der Errechnung der steuerpflichtigen Einkünfte nicht abzugsfähig.

Anders ist der Vorgang bei der Besteuerung von Zinsen aus Passivdarlehen. Diese Zinsen werden um die zum Standardsatz errechnete Income Tax gekürzt an den Gläubiger ausbezahlt. Den Steuerabzug hält der Gewerbetreibende bis zur Veranlagung seiner gewerblichen Einkünfte, die um die Zinsleistung - der Engländer spricht von annual charges - nicht gemindert werden dürfen, zurück. Er wird also mit gewerblichen Bruttoeinkünften veranlagt, in deren vollen Genuss er gar nicht

kommt, verwendet aber dafür den zurückbehaltenen Steuerabzug zur Begleichung der durch die annual charges verursachten Steuerschuld; damit versteuert er wohl fremde Einkünfte, doch geht die Steuer endgültig nicht zu seinen Lasten.

Die britischen profits of trade or business, die Besteuerungsgrundlage für die Income Tax sind, unterscheiden sich deshalb von den deutschen gewerblichen Einkünften nicht nur dadurch, dass sie, von geringen Ausnahmen abgesehen, keine artfremden Einkünfte umfassen, sondern auch dadurch, dass sie Ertragsanteile Dritter, die nicht Einkünfte des Gewerbetreibenden selbst sind, mit einschliessen. Durch diese Besteuerung von Bruttoeinkünften in der Hand des Gewerbetreibenden nimmt die Income Tax Wesenszüge einer objektbezogenen Betriebssteuer an und weicht dadurch grundsätzlich von dem Charakter der subjektiven deutschen Steuern vom Einkommen ab. Die profits of business jedoch, wie sie für die Besteuerung durch die Profits Tax ermittelt werden, zeigen diese Abweichung gegenüber den deutschen Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht, denn für sie gilt weder die Ausgliederung artfremder Einkünfte, noch die Zurechnung der annual charges zum steuerpflichtigen Gewinn. Die deshalb notwendige unterschiedliche Gewinnermittlung ist eine Folge des Fehlens einer ausgeprägten Quellenbesteuerung bei der Profits Tax.

b) Die Abgrenzung gegenüber nicht steuerpflichtigen Einkünften

Die sieben Einkunftsarten des § 2 EStG bilden ein sehr engmaschiges Netz, durch das, ausser den in § 3 EStG genannten Ausnahmen, kaum Einkünfte steuerfrei durchfliessen können. Von diesen wenigen einmaligen oder gelegentlichen Einkünften, die steuerfrei bleiben, sind die bedeutendsten die Gewinne aus gelegentlicher Veräusserung von Gegenständen des Privatvermögens. Im Gegensatz dazu sind Veräusserungsgewinne aus

gewerblichem Anlagevermögen steuerpflichtig; diese gehören ebenso wie die artfremden Einkünfte zum steuerlichen Gewer-
begewinn.

Das britische Steuerrecht unterscheidet nicht zwischen gewerblichen und privaten Veräußerungsgewinnen, denn beide gelten als "accretion of capital", das heisst als Kapitalzuwachs und nicht als steuerpflichtige Einkünfte.⁺ Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass das Steuerrecht der Vereinigten Staaten früher dem deutschen System der Besteuerung gefolgt ist, sich neuerdings jedoch an die britische Betrachtungsweise der Steuerfreiheit von capital gains anlehnt und mit der Einführung ermässigter Sätze für Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern einen Mittelweg einschlägt. Auch Frankreich folgt den amerikanischen Gedanken-
gängen.⁺⁺ Für die Income Tax Computation ergeben sich durch die Steuerfreiheit von capital gains starke materielle Abweichungen von unserer deutschen steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung. Die Ausscheidung der Veräußerungsgewinne und -verluste aus dem gewerblichen Gewinn macht jedoch solange keine besonderen Schwierigkeiten, als diese aus dem Verkauf eines nichtabnutzungsfähigen Anlagegutes wie eines unbebauten Grundstückes oder eines Wertpapierses stammen. Dagegen muss bei vollständig oder teilweise abgeschrieben Anlagegütern vor Ausscheidung der Veräußerungsgewinne oder -verluste erst geprüft werden, ob die Bestimmungen der §§ 292 ff. ITA 1952 über "balancing allowances and balancing charges" Anwendung finden. Unter balancing allowances sind steuerliche Absetzungen zu verstehen, die der Gewerbetreibende bei der Gewinnermittlung vornehmen kann, wenn er Anlagen unter dem Buchwert verkaufen muss, dagegen bezeichnen balancing charges eine Ausgleichsbesteuerung, die vorgenommen werden muss, wenn

⁺ Beattie, C. N., a.a.O., Seite 113

⁺⁺ Barth, K., a.a.O., Seite 105

der Veräußerungserlös über dem nach Berücksichtigung der Abschreibungen verbleibenden Restwert liegt. Die balancing allowances and charges haben, obwohl sie einen Einbruch in die Steuerfreiheit der "profits of capital nature" bewirken, aus folgendem Grunde ihre Berechtigung: Wie schon angedeutet, sind balancing allowances and charges nur bei abschreibungsfähigen Anlagegütern möglich, sie haben die Aufgabe, die Höhe der im Laufe der Nutzungsdauer des Anlagegutes in Anspruch genommenen Abschreibungen an die tatsächliche Wertminderung anzupassen. Dabei setzt man allerdings voraus, dass alle eingetretenen Wertänderungen eine Folge der betrieblichen Nutzung sind und nicht durch ausserbetriebliche Einflüsse verursacht wurden. Nur jene Wertsteigerungen, die zu einem Verkaufserlös führen, der über den Anschaffungskosten liegt, gelten in dem Ausmass der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Verkaufserlös als profit in the nature of capital und unterliegen deshalb keinem balancing charge.

So sieht das britische Steuerrecht im Anlagevermögen primär einen reinen Vermögenswert, der wohl eine Voraussetzung für die gewerbliche Einkunftsquelle ist, den es aber in sehr theoretischer Weise aus der steuerlichen Gewerbegewinnermittlung herauszuhalten versucht. Da dieses Bestreben aber mit der Notwendigkeit der Gewährung von Abschreibungen für Abnutzung und damit der Anerkennung der Anlagen als notwendiger Aufwand, der stufenweise in die Gewinnermittlung eingeht, nicht übereinstimmt, fungieren die balancing allowances and charges als blosse Notlösung.

Für den deutschen Betrachter ist der Begriff des capital profit nicht nur vollkommen fremd, sondern überhaupt schwer zu definieren; denn dass der Erwerb und die Veräußerung von Anlagegütern, die durch ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen in ihrem Wert nicht verändert werden, wie eben unbebaute Grundstücke oder Wertpapiere, den steuerlichen Gewerbegewinn nicht beeinflussen sollen, ist noch denkbar. Dass

aber der Veräusserungsgewinn eines Anlagegutes nur mit jenem Teil, der die Anschaffungskosten übersteigt, capital profit ist, ansonsten aber als Ausweis unrichtig vorgenommener Abschreibungen anzusehen ist, kann nicht befriedigen. Schliesslich kann auch ein genau nach seiner betrieblichen Wertminderung abgeschrieben Anlagegut durch allgemeine und ausserbetriebliche Einflüsse eine Wertsteigerung erfahren, die, obwohl sie nicht über die ursprünglichen Anschaffungskosten hinausführt, im Falle der Veräusserung ein capital profit ist und deshalb nach dem britischen System steuerfrei sein müsste.

Die Ausgliederung der capital profits aus den gewerblichen Einkünften, die für die Profits Tax und Surtax ebenso anzuwenden ist wie für die Income Tax, verdient besonderes Augenmerk bei Liquidationen. So müssen die während der Liquidationsperiode anfallenden Gewinne oder Verluste genau in solche unterteilt werden, die aus den betriebsüblichen Umsätzen herrühren, und in solche, die aus der Liquidation des Anlagevermögens nach der Berücksichtigung von balancing allowances and charges entstanden sind, weil nur die letzteren von der Besteuerung frei sind.

Zum Abschluss dieses Kapitels sei noch einmal zusammengefasst, dass zwar der Begriff des Gewerbebetriebes in etwa mit dem Begriff trade oder business verglichen werden kann, aber nicht übersehen werden darf, dass "trade" hinsichtlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und "business" hinsichtlich selbständiger Arbeit weiter reicht als "Gewerbebetrieb". Ausserdem dürfen nach britischem Steuerrecht keine artfremden Einkünfte, die innerhalb eines Gewerbebetriebes anfallen, unter den Begriff der profits of trade or business subsumiert werden, wenn es sich um eine Einkunftsermittlung für die Besteuerung durch die Income Tax handelt. Schliesslich scheiden die dem deutschen Steuerrecht völlig fremden "Kapitalgewinne" aus der britischen Ermittlung gewerblicher Einkünfte aus.

B. Unterschiede in der Steuerpflicht

Unter Steuerpflicht versteht man die Verpflichtung zur Steuerentrichtung und zur Erfüllung aller Aufgaben, die einer Person durch Gesetz vorgeschrieben sind, damit der Steueranspruch des Fiskus ermittelt und realisiert werden kann. Eine der wesentlichsten dieser Aufgaben des Steuerpflichtigen ist die Abgabe einer Steuererklärung. Ebenso wie in der Bundesrepublik wird auch in Grossbritannien in der Steuererklärung das gesamte Einkommen der steuerpflichtigen Person erfasst; selbst jene Einkünfte, die bereits im Abzugsverfahren besteuert wurden, müssen, von geringfügigen Ausnahmen abgesehen, für die Ermittlung des gesamten Einkommens zugesetzt werden. Bereits entrichtete Steuer wird dabei auf das persönliche Steuersoll angerechnet.

Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte kann deshalb nicht für sich allein, sondern nur im Rahmen der gesamten Einkommensbesteuerung einer pflichtigen Person betrachtet werden. Im folgenden wird untersucht werden, wer im Vereinigten Königreich von Grossbritannien mit Gewerbeeinkünften steuerpflichtig ist und inwieweit der Kreis der Steuerpflichtigen und das Ausmass ihrer Steuerpflicht bezüglich der gewerblichen Einkünfte von den deutschen Verhältnissen abweicht oder Besonderheiten zeigt.

1. Unterschiede hinsichtlich des Kreises der steuerpflichtigen Personen

Im Vereinigten Königreich wie in der Bundesrepublik sind es die beiden grossen Gruppen der natürlichen und juristischen Personen, die Steuern aus ihren gewerblichen Einkünften zu entrichten haben. Unterschiedlich dabei ist, dass in der Bundesrepublik natürliche Personen der Einkommensteuer und juristische Personen der Körperschaftsteuer unterliegen, wogegen in Grossbritannien nach § 122 ITA 1952 all persons, also

natürliche und juristische Personen mit ihrem Einkommen zur Income Tax herangezogen werden, und die Differenzierung erst bei der Surtax und Profits Tax einsetzt. Ohne vorläufig eine zweite grosse Untergliederung in beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht, der im Vereinigten Königreich die Steuerpflicht der "persons not resident and resident" entspricht, zu beachten, sollen nun Unterschiede in der britischen und deutschen Steuerpflicht natürlicher und juristischer Personen aufgezeigt werden.

a) Bei natürlichen Personen

Welche natürlichen Personen sind mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig? Nach dem deutschen Einkommensteuergesetz sind dies die Einzelunternehmer und die Mitglieder von Personengesellschaften, wie sie in § 15 Abs. 2 und 3 EStG genannt sind. Ausserdem gehören dazu kraft Gesetzes (§ 17 EStG) auch Beteiligte an einer Kapitalgesellschaft mit ihren Gewinnen aus der Veräusserung wesentlicher Beteiligungen, soweit diese eine gewisse Höhe überschreiten. Steuerpflichtige im Sinne dieser letzten Gruppe gibt es nach britischem Steuerrecht nicht, denn Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen sind ihrer Natur nach capital profits und damit steuerfrei. Es bleibt deshalb nur die Steuerpflicht von Einzelunternehmern und Gesellschaftern an Personalgesellschaften zu betrachten.

Vergleichen wir zuerst die Steuerpflicht deutscher und britischer Einzelunternehmer. Beide erklären ihre nach steuerlichen Vorschriften ermittelten gewerblichen Einkünfte in ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung zusammen mit ihren übrigen Einkünften. Es wird also auch bei einem Vollkaufmann keine besondere Feststellung und Versteuerung im Namen der Firma vorgenommen, was für das englische System der Steuererfassung an der Quelle gar nicht selbstverständlich und von der Veranlagung der gewerblichen Einkünfte einer britischen Personalgesellschaft zu unterscheiden ist.

Der Einzelunternehmer ist, wie bei der Besprechung der Besteuerung von Personalgesellschaften noch deutlich werden wird, nach britischem Steuerrecht die einzige natürliche Person, der gewerbliche Einkünfte "untaxed" - d.h. unbesteuert - zufließen und die diese deshalb zum Zwecke der Besteuerung in der persönlichen Steuererklärung ansetzen muss. In der Bundesrepublik wird sowohl der Einzelunternehmer als auch der Gesellschafter an Personalgesellschaften persönlich zur Einkommensteuer veranlagt. Aber nicht allein die Rechtsstellung des Gewerbetreibenden innerhalb der Unternehmung ist von Einfluss auf die persönliche Steuerpflicht, sondern auch die Vorschriften über die Haushalts- und Ehegattenbesteuerung sind von Bedeutung.

aa) Die Steuerpflicht innerhalb der Familie nach deutschen und britischen Bestimmungen

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26.7.1957 galt in der Bundesrepublik das Prinzip der Haushaltsbesteuerung. Ob ein deutscher Gewerbetreibender seine Einkünfte im eigenen Namen zu erklären hatte und persönlich veranlagt wurde, war, und ist zum Teil noch heute, von seiner Zugehörigkeit zu und seiner Stellung in einer Familie abhängig. Nach dem Prinzip der Haushaltsbesteuerung wurden Ehegatten und Kinder unter 18 Jahren wie eine Einheit, d.h. wie ein einziges Steuersubjekt behandelt. Auch wenn beispielsweise im Urteil des BFH v. 6.3.1952 (BStBl 1952 III Seite 107) versucht wurde, den Nachdruck bei der Zusammenveranlagung von der Einheit des Steuersubjektes auf die Einheit der Einkünfte zu verlagern, ändert dies nichts an der Tatsache, dass der Haushaltsvorstand bei der Haushaltsbesteuerung der Steuerpflichtige ist und die Einkünfte der Haushaltsmitglieder so behandelt werden, als wären sie die seinen.

Im deutschen Steuerrecht geht jedoch schon seit mehreren Jahren die Tendenz dahin, im Sinne einer gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen und nach dem Prinzip der Indi-

vidualbesteuerung, Ehepaare weitgehend mit ihren Einkünften getrennt zu veranlagten. Die ersten Versuche in der Richtung einer Getrenntveranlagung sind in § 43 EStDV 1953 zu erkennen, der Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb bei der Zusammenveranlagung ausscheidet, wenn die Zurechnung nicht ausdrücklich beantragt wird. Durch das Gesetz zur Neuordnung der Steuern vom 16.12.1954 hat die Vorschrift des § 43 EStDV 1953 eine erhebliche Ausweitung erfahren, denn danach sind auch Einkünfte der Ehefrau aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausscheidungsfähig. § 26 Abs. 4 EStG 1955 in der Fassung vom 21.12.1954 und § 62 EStDV 1955 beschränken aber die ausscheidungsfähigen gewerblichen Einkünfte der Ehefrau auf einen Betrag von DM 12.000,-. Erst das Gesetz vom 26.7.1957 schafft die Voraussetzung für eine vollständig getrennte Veranlagung von Ehegatten.

Dem § 26 EStG vor Ergehen des Gesetzes vom 26.7.1957 entspricht § 354 ITA 1952, in dem es vom steuerpflichtigen Einkommen der Ehefrau heisst: "It shall be deemed for income tax purposes to be his income and not to be her income". Das bedeutet also für gewerbliche Einkünfte der Ehefrau, dass diese als Einkünfte des Mannes behandelt werden. Die britische Handhabung ähnelt somit der früheren deutschen Zusammenveranlagung von Ehegatten.

Die Zusammenveranlagung, bei der die formelle und materielle Steuerpflicht beim Ehemann lag und die Ehefrau für die Steuerschuld ihres Mannes in gesamtschuldnerischer Weise haftete, bedeutete bei der deutschen Einkommensteuer infolge des Progressivtarifs eine einschneidende Schlechterstellung gegenüber der vergleichsweisen Getrenntveranlagung bei Unverheirateten und widersprach deshalb dem Artikel 6 Abs. 1 des Grundgesetzes. Für die Income Tax bestehen jedoch zwischen Getrennt- und Zusammenveranlagung von Ehegatten keine wesentlichen materiellen Unterschiede, weil der Tarif der Income Tax proportional ist und nur durch persönliche allowances und reliefs eine ge-

wisse Degression erfährt. Da die allowances und reliefs in den meisten Fällen für ein Ehepaar das Doppelte wie für eine Einzelperson ausmachen - so erstreckt sich beispielsweise die reduced rate relief bei einer Einzelperson auf die ersten 360 £ und bei Ehegatten auf die ersten 720 £, während dagegen der Freibetrag für eine Einzelperson 140 £, gegenüber 240 £ für ein Ehepaar beträgt - ist die Schlechterstellung durch die Zusammenveranlagung zur Income Tax sehr unwesentlich, man kann fast sagen, nur bei kleineren Einkommen überhaupt spürbar. Für grössere Einkommen nimmt die relative Bedeutung der Steuerermässigung ab, damit vermindern sich auch die materiellen Unterschiede zwischen Zusammen- und Getrenntveranlagung.

Sehr starke Ähnlichkeit mit den Nachteilen der früheren deutschen Ehegattenbesteuerung hat dagegen die Zusammenveranlagung zur Surtax, da letztere bis zu einer Einkommenshöhe von 15.000 £ einen progressiv ansteigenden Tarif aufweist. Trotzdem waren bis jetzt keine wesentlichen Bestrebungen zur Getrenntveranlagung der Ehegatten nach deutschem Muster im Vereinigten Königreich zu erkennen.

Eine Besonderheit gegenüber dem deutschen Steuerrecht stellt § 355 ITA 1952 dar, der das Optionsrecht der Ehegatten auf getrennte Veranlagung sowohl zur Income- als auch zur Surtax vorsieht. Es handelt sich dabei allerdings um keine echte Getrenntveranlagung mit separater Einkommens- und Steuerermittlung, sondern lediglich um eine Aufteilung der einheitlich ermittelten Steuerschuld. Die Aufteilung wird im Verhältnis der anteiligen Einkünfte auf die beiden Ehegatten vorgenommen und hat auf die Höhe der gesamten Steuerschuld keinen Einfluss.

Im Gegensatz dazu wird bei der deutschen Getrenntveranlagung nach § 26a EStG 1958 von den von jedem einzelnen Ehegatten bezogenen Einkünften ausgegangen und die Einkommensteuer getrennt berechnet. Bei der wahlweisen Zusammenveranlagung wird dagegen nach § 32a (2) EStG 1958 die Hälfte des zu versteuernden ge-

meinsamen Einkommensbetrages errechnet und die sich darauf ergebende Steuer verdoppelt. Dieses Verfahren entspricht dem amerikanischen Splitting.

Der festzuhaltende materielle Unterschied zwischen britischer und deutscher Ehegattenbesteuerung ergibt sich durch den Übergang zur Individualbesteuerung in der Bundesrepublik gegenüber dem Festhalten an der Zusammenveranlagung zur proportionalen Income Tax und zur progressiven Surtax in England.

Die gewerblichen Einkünfte von Kindern werden nach britischem Steuerrecht in keinem Falle mit den Einkünften der Eltern zusammen veranlagt. Dies ist ein grundlegender Unterschied zu den deutschen Bestimmungen, die nach § 27 EStG 1955 und 1958 die Zusammenveranlagung von Einkünften der Kinder, für die nach § 32 Abs. 4, Ziff. 2 EStG 1955 bzw. § 32 Abs. 2, Ziff. 1 EStG 1958 Kinderermässigung anfällt, mit den Einkünften der Eltern vorsehen. (Die Neuregelung in § 27 EStG 1958 hinsichtlich der getrennten Veranlagung von Einkünften der Kinder aus nichtselbständiger Arbeit ist für die Betrachtung der Besteuerung gewerblicher Einkünfte ohne Bedeutung. Einzufügen ist hier aber, dass auch die Zusammenveranlagung von Kindern und Eltern nicht dem Individualprinzip entspricht und deshalb auch die Verfassungsmässigkeit des § 27 EStG 1958 in Frage gestellt ist.)

Nach englischem Steuerrecht dagegen werden die Einkünfte jedes Kindes, gleichgültig welchen Alters es ist, separat veranlagt. Die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung und zur Steuerentrichtung trifft den Vater oder den Vormund (§§ 21, 363, 364 ITA 1952). Verwaltet jedoch nicht der Vater, sondern das Kind selbst den Gewerbebetrieb, so kann es auch selbst und in eigenem Namen seine Steuererklärung abgeben

und veranlagt werden.⁺ In dieser in einem Rechtsstreit gefällten Entscheidung zeigt sich wiederum die Auswirkung der Tendenz zur Einkunftsbesteuerung direkt an der Quelle; denn immer soll möglichst diejenige Person, die die Einkunftsquelle verwaltet, auch zur Abgabe der Steuererklärung und zur Steuerertrichtung verpflichtet sein, gleichgültig wem die Einkünfte letztlich zustehen und wer durch die Besteuerung belastet wird.

Die getrennte Veranlagung für Eltern und Kinder verdient besonders im Hinblick auf die Surtax Aufmerksamkeit, da eine Familie damit mehrmals in den Genuss des Freibetrages von 2000 £ und der Steuerdegression für Einkommensteile unter 15.000 £ kommt. Um diese Vorteile auszunutzen, hat man besonders in bezug auf die gewerblichen Einkünfte immer wieder versucht, durch Schenkungen und Gewährung von Teilhaberschaften an minderjährige Kinder das veranlagungspflichtige Einkommen zu spalten, um die Steuerbelastung zu verteilen und damit der Progression zu entgehen. Solchen Versuchen von Steuermanipulationen wurde der § 397 ITA 1952 - der hier mit § 6 StAnpG zu vergleichen wäre - entgegengesetzt; er bewirkt, dass Einkünfte, die auf derartigen Schenkungen beruhen, steuerlich als Einkünfte der Eltern betrachtet werden. Damit verlieren die "educational settlements", wie der Engländer die genannten Schenkungsverträge nennt, ihren steuerlichen Anreiz.

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich, dass weder die Income Tax noch die Einkommensteuer streng dem Prinzip der Steuerpflicht jeder einzelnen natürlichen Person nachkommt.

⁺ Wilson, H.A.R.I., a.a.O., Seite 369: "There is nothing in the Acts to prevent an infant from being charged in his own name where his property or source of income is under his own control (R. v. Commissioners of Taxes, ex parte Huxley, 1916, 7 T. C. 49)"

ab) Die Besteuerung der Gewinne einer Personalgesellschaft
resp. einer partnership

Wenn im vorausgegangenen Abschnitt auf den Unterschied zwischen der Zusammen- und Getrenntveranlagung von Einkünften von Eltern und Kindern in der Bundesrepublik und im Vereinigten Königreich hingewiesen wurde, so muss jetzt über die einheitliche oder gesonderte Steuerpflicht von Personen gesprochen werden, die nicht in familiärer, sondern in unternehmerischer Beziehung zueinander stehen. Gemeint sind die Gesellschafter einer Personalgesellschaft, der im englischen Steuerrecht die partnership entspricht. Im engeren Sinne ist partnership in etwa mit OHG zu übersetzen und limited partnership mit KG; in der steuerlichen Behandlung besteht zwischen diesen beiden Unternehmungsformen kein Unterschied. Bevor jedoch die Besonderheiten des "partnership assessment"⁺ aufgezeigt werden, sollen einige grundsätzliche Charakteristika der Besteuerung von Gewinnen einer Personalgesellschaft nach deutschem Steuerrecht besprochen werden:

Nach § 15 Abs. 2 EStG zählen zu den gewerblichen Einkünften die Gewinnanteile der Gesellschafter von Personalgesellschaften. Dabei sieht das deutsche Steuerrecht, soweit es der Bilanzbündeltheorie folgt, in jedem einzelnen Gesellschafter einen "selbständigen" Gewerbetreibenden, der auch selbständig steuerpflichtig ist und vor allem seinen gewerblichen Gewinn mit Hilfe einer steuerlichen Einzelbilanz darstellt, die nur äusserlich und erscheinungsmässig mit den Einzelbilanzen der Mitgesellschafter zu einer Gesellschaftsbilanz gebündelt ist. Trotz dieser von Becker u. Veiel entwickelten Theorie, die auf die "Zerschlagung der wirtschaftlichen Einheit der

⁺ Veranlagung einer Personalgesellschaft

OHG im Steuerrecht"⁺ abzielt, ist die einheitliche Bilanz und Gewinnermittlung einer Personalgesellschaft nicht zu umgehen, man sieht in ihr jedoch für steuerliche Zwecke nur eine Berechnungsgrundlage, aus der die Einzelbilanzen der Gesellschafter herauszuschälen sind. Obwohl in der Praxis keine Rede von einer primären Bilanzermittlung für jeden einzelnen Gesellschafter sein kann, hat sich die Theorie des getrennten Vermögens- und Gewinnausweises so weit durchgesetzt, dass nach dem Urteil des RFH v. 17.9.1941 (RStBl 1941, Seite 842) sogar die Auffassung besteht, dass es im Grunde keine Steuerbilanz der OHG gibt, sondern nur Bilanzen der einzelnen Gesellschafter. Vom rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen kann die Bilanzbündeltheorie nicht aufrechterhalten werden, denn sie übergeht die einheitliche wirtschaftliche Gestaltung der OHG, das gemeinsame Geschäftsrisiko, das eigenständige Rechnungswesen und vor allem das Auftreten der Gesellschaft unter einer eigenen Firma, unter welcher sie Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden kann. So hat im vorliegenden Falle der Hinweis auf die Bilanzbündeltheorie nur den Zweck zu zeigen, welche weitgehenden Auswirkungen der Grundsatz der persönlichen Steuerpflicht jedes einzelnen Gesellschafters einer Personengesellschaft im deutschen Steuerrecht hat.

Praktisch wird der persönlichen Steuerpflicht der Gesellschafter und der Zwischenstellung der Personalgesellschaft zwischen Einzelunternehmung und Kapitalgesellschaft - denn

⁺ Bühler, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Seite 32, Berlin/Frankfurt 1956

die Personalgesellschaft ist einerseits ein selbständiges wirtschaftliches Gebilde, andererseits hat sie aber keine eigene Rechtspersönlichkeit, sondern nur eine sogenannte Halbrechtsfähigkeit - hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht wie folgt Rechnung getragen:

Nach § 215 AO ist die Personengesellschaft zur Abgabe einer einheitlichen Gewinnfeststellungserklärung verpflichtet, in der sowohl der ganze Gesellschaftsgewinn, gleichgültig ob verteilt oder nicht, als auch die Gewinnverteilung auf die einzelnen Gesellschafter darzustellen ist. Über die einheitliche Gewinnfeststellung ergeht mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter ein Feststellungsbescheid, der als Veranlagungsbasis für die einzelnen Gesellschafter dient, die ihren Gewinnanteil, der Entgelte für Arbeitsleistung und Gewinne und Verluste aus besonderen Rechten oder Verpflichtungen einschliesst, in ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung angeben und versteuern. Mit der Verpflichtung zur Abgabe einer Gewinnfeststellungserklärung liegt ein wesentlicher Teil der formellen Einkommensteuerpflicht bei der Gesellschaft, ohne dass dadurch jedoch die formelle und materielle Einkommensteuerpflicht der einzelnen Gesellschafter gemindert würde. Für die materielle Steuerpflicht des Gesellschafters, d.h. für die Steuerentrichtung ergeben sich oft erhebliche Schwierigkeiten, weil die zu versteuernden Einkunftsanteile in fast allen Fällen, teils infolge der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, teils durch starken Investitionsbedarf, weit höher sind als die tatsächlich entnahmefähigen Gewinne. Es ergibt sich dann die Frage der Steuerfinanzierung für den persönlich steuerpflichtigen Gesellschafter. Meist wird für solche Fälle bereits im Gesellschaftsvertrag eine Vereinbarung aufgenommen, derzufolge die Mittel zur Einkommensteuerentrichtung neben den sonstigen Privatentnahmen aus dem Betriebsvermögen entnommen werden dürfen. Wenn der Gesellschafter ausser seinem gewerblichen Gewinnanteil keine wesentlichen sonstigen Einkünfte zu versteuern hat, werden die vierteljährlichen Steuerraten oftmals direkt von der

Firma für Rechnung des Gesellschafters bezahlt. Obwohl hier der äussere Vorgang der direkten Steuerentrichtung durch die Firma der Entrichtung der Income Tax auf Einkünfte aus dem partnership ähnelt, besteht doch hinsichtlich der Steuerpflicht ein grundlegender Unterschied.

Die britische Income-Tax-Besteuerung gewerblicher Einkünfte von Gesellschaftern einer Personalgesellschaft steht vollständig unter dem Leitgedanken der "collection of tax at the source", d.h. dem Prinzip der Erfassung der Steuer direkt an der Quelle.⁺ Gesetzliche Grundlage dafür ist § 144 ITA 1952, dessen erster Absatz wie folgt lautet: "Where a trade or profession is carried on by two or more persons jointly, the tax in respect thereof shall be computed and stated jointly and in one sum, and shall be separate and distinct from other tax chargeable on those persons or any of them, and a joint assessment shall be made in the partnership name."⁺⁺

⁺ Siehe hierzu: Glynne Williams, a. a. O., Seite 63: "The assessment on the profits of a partnership is made on the firm in the firm's name and not in the form of separate assessments on the individual partners. This follows the principle of collection of tax at the source, as the liability to account for the tax is placed on the firm and not on each individual partner."

⁺⁺ Wird ein Gewerbebetrieb oder ein freier Beruf von zwei oder mehr Personen gemeinsam ausgeübt, so ist die Steuer aus Einkünften daraus gemeinsam und in einer Summe zu berechnen und festzustellen. Die Besteuerung hat getrennt von jeder sonstigen Einkommensbesteuerung aller oder einiger der beteiligten Personen in einer Veranlagung im Namen des partnership zu erfolgen.

Der vorstehende Abschnitt begründet die selbständige Steuerpflicht einer britischen Personalgesellschaft oder Personenvereinigung, die einen Gewerbebetrieb oder die gemeinsame Ausübung eines freien Berufes zum Gegenstand hat. Im oben zitierten Gesetzestext ist "trade and profession" noch durch "vocation" zu ergänzen; da die im Gesetz folgenden §§ 145 und 146 ITA 1952 immer von "trade, profession and vocation" sprechen, fehlt "vocation" im Text des § 144 offensichtlich nur versehentlich. Weiter deutet die Formulierung "is carried on by two or more persons jointly" neben der Zusammenfassung von trade, profession und vocation darauf hin, dass hierher sowohl Handelsgesellschaften, wie das partnership und limited partnership, als auch in den meisten Fällen die unincorporated association - letztere entspricht unserer deutschen Gesellschaft des bürgerlichen Rechts - gehören. Ausserdem besagt der Gesetzestext, dass die anfallenden Gewinne und die darauf zu berechnende Income Tax in einer Summe zu ermitteln und im Namen der Firma zu veranlagern und versteuern sind, ohne dass dabei sonstige Einkünfte der Gesellschafter berücksichtigt werden dürfen.

Das partnership assessment stellt in gewisser Beziehung eine Form der in Deutschland immer wieder diskutierten Betriebsbesteuerung dar, die aber auch dem Charakter der Income Tax als Personalsteuer durch die Berücksichtigung von persönlichen allowances und reliefs der Gesellschafter Rechnung trägt. Wie dies geschieht, soll im folgenden an einem Beispiel, das in Anlehnung an ein bei Wilson, H.A.R.I., a.a.O., Seite 217 dargestelltes partnership assessment gewählt wurde, aufgezeigt werden:

An dem partnership X sind A, B und C beteiligt; alle drei Gesellschafter sind in dem Gewerbebetrieb tätig und erhalten für ihre Tätigkeit Vorabgehälter, es steht ihnen also allen gemäss § 211 ITA 1952 earned income allowance zu. A ist verheiratet und erhält für ein Kind Kinderermässigung; B ist Witwer, ihm steht für ein Kind und eine Haushälterin Steuer-

ermässigung zu; C ist Junggeselle ohne besonderen Anspruch auf reliefs. Der steuerliche Gewerbegewinn beträgt 10.713 £, davon entfallen bei Berücksichtigung unterschiedlicher Gesellschaftergehälter auf A 4.271 £, auf B 3.521 £ und auf C 2.921 £. Die Besteuerung des Einkommens der Gesellschaft ergibt sich daraus wie folgt:

	Firmenver- anlagung	Aufteilung auf die Gesellschafter		
	X	A	B	C
	£	£	£	£
Gewerbl. Gewinn	10 713	4 271	3 521	2 921
./. reliefs:				
Ermässigung auf Arbeitseinkommen	1 350	450	450	450
Persönlicher Frei- betrag	520	240	140	140
Kinderfreibetrag	200	100	100	-
Haushälterinnen- freibetrag	60	-	60	-
Steuerpflichtiger Gewinn	8 583	3 481	2 771	2 331

Weiter wird aus dem steuerpflichtigen Gewinn nach den für 1955/56 geltenden reduced rates das Steuersoll für die Firma und die Steuerbelastung für die einzelnen Gesellschafter, wie auf Seite 69 dargestellt, ermittelt.

Die Berücksichtigung der persönlichen Steuerermässigungen der Gesellschafter bei der Ermittlung der Income Tax der Gesellschaft ist keine voll befriedigende Lösung, denn erstens können die Ermäßigungsansprüche im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung noch nicht endgültig festgestellt werden, weil der für die allowances massgebende Steuerabschnitt in diesem Augenblick noch gar nicht beendet ist. Doch diese Schwierigkeit gilt nicht nur für das partnership assessment, sondern für die britische Einkommensteuerveranlagung überhaupt, wie in einem späteren

Von der Firma X zu Lasten der Gesellschafter A, B und C zu leistende Income Tax

X		A		B		C	
Gewinn	Income Tax	Anteiliger Gewinn	Income Tax	Anteiliger Gewinn	Income Tax	Anteiliger Gewinn	Income Tax
£ s. d.	£ s. d.	£ s. d.	£ s. d.	£ s. d.	£ s. d.	£ s. d.	£ s. d.
180 à 2/3	20 5 --	60 à 2/3	6 15 --	60 à 2/3	6 15 --	60 à 2/3	6 15 --
450 à 4/9	106 17 6	150 à 4/9	35 12 6	150 à 4/9	35 12 6	150 à 4/9	35 12 6
450 à 6/9	151 17 6	150 à 6/9	50 12 6	150 à 6/9	50 12 6	150 à 6/9	50 12 6
7503 à 8/6	3188 15 6	3121 à 8/6	1326 8 6	2411 à 8/6	1024 13 6	1971 à 8/6	837 13 6
8583	3467 15 6	3481	1419 8 6	2771	1117 13 6	2331	930 13 6

Abschnitt noch gezeigt werden wird. Ergeben sich für einen Gesellschafter erst nach der Firmenveranlagung die Voraussetzungen für persönliche allowances, dann kann er diese in einem Antrag, der von ihm persönlich und nicht von der Firma gestellt wird, geltend machen. Hier muss ausserdem noch eingefügt werden, dass jeder Gesellschafter ungefähr zu gleicher Zeit, zu der die Steuererklärung der Firma abgegeben wird, seine persönliche "Return of Income and Claim for Allowances" einreichen muss, damit die Veranlagungsbehörde die Berechtigung der Ermässigungsansprüche überprüfen kann.

Die andere, gelegentlich als unangenehm empfundene Eigenschaft der Firmenveranlagung liegt in der Berechnung der persönlichen allowances in der Gesellschaftserklärung. Damit ist der einzelne Gesellschafter genötigt, seine privaten Verhältnisse vor seinen Mitgesellschaftern darzulegen. Allerdings besteht jederzeit die Möglichkeit, bei der Steuerberechnung für die Firma auf persönliche Steuerermässigungen vorläufig zu verzichten und diese in einem getrennten Antrag geltend zu machen. Die in solchen Fällen von der Firma zu Lasten des Gesellschafters zu viel bezahlte Steuer wird dann direkt an diesen erstattet. So liegt der Sinn und Zweck der Gewährung von allowances bereits bei der Firmenveranlagung darin, den Gesellschafter davor zu schützen, dass er durch die Entrichtung der Income Tax zum Standardsatz Steuerüberzahlungen leisten muss, die erst im Wege der Erstattung wieder korrigiert werden können. Die Anzahl von Erstattungsanträgen, die "claims" genannt werden, ist infolge des Berechnungssystems der Income Tax sowieso schon sehr hoch, man legt deshalb Wert auf eine den persönlichen Belangen der Gesellschafter entsprechende Firmenveranlagung.

Aus der Tatsache, dass der Gesellschafter in seiner persönlichen Steuererklärung seinen bereits besteuerten Gewinnanteil nochmals angibt, darf keinesfalls auf eine doppelte materielle Income Tax-Pflicht bezüglich dieser Anteile geschlossen werden, denn die Ermittlung des "total income" in der persönlichen Steuererklärung dient nur als Ausgangspunkt für allowances und reliefs und für die Besteuerung durch die Surtax.

Für die Surtax gibt es kein partnership assessment, denn hier würde sich die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einer steuerlichen Einheit noch schwieriger gestalten als bei der Income Tax. Obwohl bei der Ermittlung der Surtax keinerlei persönliche allowances und reliefs zu berücksichtigen sind, gestattet doch der verhältnismässig hohe Freibetrag und der Progressivtarif keine Loslösung der Surtax - Besteuerung von der Einzelperson und deren "total income".

Im Zusammenhang mit der unterschiedlichen Steuerpflicht von Personengesellschaften und deren Gesellschaftern in der Bundesrepublik und Grossbritannien soll abschliessend noch nach der Steuerpflicht von stillen Gesellschaftern und Darlehensgebern gefragt werden. Im deutschen Steuerrecht erfahren die Einkünfte des stillen Gesellschafters besondere Beachtung und es wird zwischen denen eines typischen und atypischen stillen Gesellschafters streng unterschieden. Während der atypische stille Gesellschafter mit Einkünften aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig wird, gelten die Einkünfte des typischen stillen Gesellschafters als Kapitaleinkünfte und unterliegen der Kapitalertragsteuer. Die Zinseinkünfte eines Darlehensgebers werden nach deutschem Steuerrecht bei diesem als Kapitaleinkünfte veranlagt (§ 43 (1) 1 + 2 EStG 1958). Festzuhalten ist, dass in allen Fällen der stille Gesellschafter oder der Darlehensgeber zum Steuersubjekt wird. Dagegen bleibt nach britischem Steuerrecht die materielle und formelle Steuerpflicht immer bei der Firma bzw. beim Gewerbetreibenden. Infolge dieser Unternehmungsbesteuerung ist es nach britischem Steuerrecht auch gar nicht erforderlich, für steuerliche Zwecke zwischen typischen und atypischen stillen Gesellschaftern und blossen Darlehensgebern zu unterscheiden. Die Steuerschuld wird durch die Steuerentrichtung des Gewerbetreibenden als abgegolten betrachtet, während nach deutschem Steuerrecht die entrichtete Kapitalertragsteuer mit ihrem starren Abgabesatz nur als eine Art Vorauszahlung auf die progressive Einkommensteuer anzusehen ist.

2) auf juristische Personen

Nach der Aufzeichnung der wesentlichsten Unterschiede in der Steuerpflicht von natürlichen Personen und Personen-
schaften in der Bundesrepublik und in Grossbritannien sollen nun einige hervorstechende Unterschiede in der Steuerpflicht juristischer Personen aufgezeigt werden.

Der Income Tax Act 1952 bringt keine konkrete Aufzählung der steuerpflichtigen juristischen Personen, wie dies in § 1 KStG der Fall ist. Die Steuerpflichtigen werden in § 122 ITA 1952 sehr allgemein mit "all persons" bezeichnet. Eine genauere Feststellung liefern dagegen die Finance Acts für die Profits-Tax-Pflicht. Aus § 19 FA 1937 und § 31 FA 1947 geht hervor, dass die Profits Tax von "trade or business profits" jener Unternehmungen, die in Form eines "body corporate", einer "incorporated society" oder eines sonstigen "body" geführt werden, erhoben wird. Zu den "bodies corporate" gehören als typische Vertreter der Kapitalgesellschaften die "public company limited by shares", die unserer deutschen Aktiengesellschaft entspricht, und die "private company limited by shares", die mit der deutschen GmbH verglichen werden kann. Zu den "incorporated societies" gehören die verschiedensten "friendly, industrial, provident, building societies", die alle Genossenschaftscharakter haben. Unter "body" dagegen sind Körperschaften schlechthin zu verstehen.

Da der Income Tax Act den Kreis der steuerpflichtigen juristischen Personen durch keine konkrete Aufzählung begrenzt - was geschieht schon deshalb nicht, weil das britische Steuerrecht die Verpflichtung zur Besteuerung viel eher zur Steuerquelle, als zum Einkommensbezieher in Verbindung setzt - müssen die Grenzen der Steuerpflicht mit Hilfe der einzelnen objektiven und subjektiven Steuerbefreiungen, die sich im Gesetze finden, ermittelt werden. Wenn im folgenden solche Steuerbefreiungen mit Steuerpflicht und -freiheit nach deutschem Recht verglichen werden, soll dabei nicht auf Steuerprivilegien von Krone

und einzelnen Institutionen des öffentlichen Rechtes eingegangen werden, weil die diesbezüglichen gesetzlichen Regelungen sehr vielfältig sind und über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen.

ba) Income Tax- und Körperschaftsteuerpflicht

Eines der wichtigsten allgemeinen Unterscheidungsmerkmale gegenüber der deutschen Körperschaftsteuerpflicht ist für die Income Tax die fehlende Notwendigkeit zur Abgrenzung der Steuerpflicht gegenüber nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Anstalten, wie sie in § 3 KStG gegeben ist, da die Income Tax eine umfassende, allgemeine Einkommensbasissteuer ist. Besondere Beachtung verdient weiter gerade für den deutschen Betrachter die Trennung und Diskrepanz der Steuerpflicht juristischer Personen in bezug auf Income Tax und Profits Tax. Denn abgesehen davon, dass die Profits Tax nur von den gewerblichen Einkünften einer juristischen Person erhoben wird, bestehen für die Profits Tax viel weitgehendere Steuerbefreiungen als für die Income Tax. Im übrigen kann, von wenigen Ausnahmen abgesehen, davon ausgegangen werden, dass alle juristischen Personen, die mit ihren gewerblichen Einkünften von der Income Tax frei sind, auch von der Profits Tax befreit sind. Die seltenen Ausnahmen von dieser Regel können sich beispielsweise bei Investmentgesellschaften ergeben, deren Gewinn sich vollständig aus Einkünften zusammensetzt, die dem Steuerabzug unterliegen haben und für die deshalb bei der Investmentgesellschaft keine Pflicht zur Versteuerung bei der Income Tax mehr besteht, die aber der Profits Tax unterliegen. Von den besonderen Befreiungen bei der Profits Tax wird noch später die Rede sein.

Von den in Part XXI und XXII ITA 1952 enthaltenen Steuerermässigungen und -befreiungen sind neben den Bestimmungen über die Besteuerung von Genossenschaften und Sparkassen vor allem diejenigen über die Besteuerung von "charities" von Interesse.

baa) Die Steuerfreiheit der gewerblichen Einkünfte von "charities"

Die §§ 447 ff. ITA 1952 sind den Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Einkünften einer "charity" gewidmet. Charity nennt der Engländer "any body of persons or trust established for charitable purposes"⁺. Nach dieser Formulierung kann davon ausgegangen werden, dass niemals natürliche Personen, sondern nur Körperschaften charities sein können. Insoweit stimmt das britische Steuerrecht mit dem deutschen überein, denn auch hier sind "Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit und Widmung für kirchliche Zwecke Qualifikationen von Körperschaften"⁺⁺. Können nun aber die deutschen Organisationen, die mildtätigen, gemeinnützigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 17-19 StAnpG), mit den britischen charities verglichen werden? Zur Beantwortung dieser Frage wird auf eine Gerichtsentscheidung aus dem Jahre 1891⁺⁺⁺ verwiesen, die noch heute als Grundsatzentscheidung dient. In dieser Entscheidung wird ausgeführt, dass für die Bezeichnung charity eine Betätigung nach folgenden Gesichtspunkten ausschlaggebend ist: "Relief of poverty, advancement of education, advancement of religion, and other purposes of a charitable nature beneficial to the community, not falling under any of the preceding heads"⁺⁺⁺⁺. Die Zielsetzungen der charities stimmen danach in etwa mit den Aufgaben der deutschen gemeinnützigen, mildtätigen und

⁺ Yonge, A.D., a.a.O., Anmerkung zu § 447 ITA 1952, Seite 428

⁺⁺ Bühler, O., Allgemeines Steuerrecht, München 1953, Seite 237

⁺⁺⁺ Income Tax Special Purposes Comrd. v. Pemsel, A.C.531, 580, Tax Cas. 53, 94 H.L.

⁺⁺⁺⁺ Unterstützung Bedürftiger, Förderung von Erziehung und Religion und anderer charitativer Zwecke, die auf das Wohl der Allgemeinheit ausgerichtet sind und nicht unter eine der bereits genannten Zielsetzungen fallen.

kirchlichen Institutionen überein, ein Unterschied besteht vielleicht nur in dem stärkeren charitativen Tenor, den das britische Steuerrecht gemeinnützigen Organisationen beimisst. Welche Unterschiede ergeben sich in der Steuerpflicht von charities und gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Institutionen hinsichtlich ihrer gewerblichen Einkünfte?

Nach § 448 (1) c ITA 1952 besteht für die gewerblichen Einkünfte einer charity keine Steuerpflicht, wenn diese den in der oben zitierten Gerichtsentscheidung angeführten Zwecken direkt zufließen. Ausserdem müssen zur Erlangung der Steuerfreiheit noch einige Bedingungen wegen der direkten Ausübung des Gewerbebetriebes durch die charity erfüllt sein. Dieser britischen Regelung steht die deutsche Vorschrift nach § 4 (1) 6 Satz 2 KStG entgegen, derzufolge bereits ein über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb die Steuerpflicht auslöst. Auf die Differenzierung zwischen Vermögensverwaltung, wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Gewerbebetrieb nach deutschem Steuerrecht braucht nicht mehr näher eingegangen zu werden, weil darüber bereits auf Seite 35 gesprochen wurde. Festzuhalten ist nur, dass gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Institutionen durch das Führen eines Gewerbebetriebes ihre ganze persönliche Steuerfreiheit verlieren, während im Falle eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes die Steuerfreiheit der Organisation erhalten bleibt und nur der Geschäftsbetrieb selbst zum Steuersubjekt wird (BFH v. 30.1.1953, BStBl 1953 Seite 71). Demgegenüber bleiben die gewerblichen Einkünfte einer charity, wenn die Voraussetzungen des § 448 ITA 1952 vorliegen, immer steuerfrei, und zwar wird die Steuerfreiheit ausdrücklich auf die gewerblichen Einkünfte abgestellt, ohne dass damit die Steuerpflicht der charity an sich aufgehoben würde.

Aus dem geschilderten Beispiel wird ersichtlich, dass das britische Steuerrecht einem Grundsatz, der im deutschen Steuerrecht sehr fest verankert ist, weniger Beachtung schenkt; nämlich durch keinerlei steuerliche Privilegien die Wettbewerbs-

lage bestimmter Personen oder Institutionen, die sich in der Privatwirtschaft betätigen, gegenüber anderen Wirtschaftspartnern zu stärken. Sobald sich nämlich charities in Form von Gewerbebetrieben am Wirtschaftsleben beteiligen, werden sie zu Konkurrenten anderer privater Gewerbebetriebe der gleichen Branche, die aber infolge der Besteuerung durch die Income Tax gegenüber den charities eine schlechtere Wettbewerbsposition einnehmen. Hauptsächlich zur Verhinderung einer solchen ungleichen Wettbewerbslage sind nach deutschem Steuerrecht Gewerbebetriebe gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Institutionen mit ihren Einkünften körperschaftsteuerpflichtig.

bb) Profits Tax- und Körperschaftsteuerpflicht

Obwohl die Profits Tax ebenso eine Ergänzungssteuer der Income Tax ist wie die Surtax, ist sie ihrem Wesen nach doch eine viel eigenständigere Steuer als die Surtax, das geht schon aus den speziellen Bestimmungen über Steuerpflicht und -befreiungen hervor. Die Profits Tax erfasst nur gewerbliche Einkünfte, diese Einschränkung gegenüber den sonstigen Steuern vom Einkommen wird allerdings praktisch kaum ersichtlich, weil ja der wesentlichste Teil aller juristischen Personen, die gewerbliche Einkünfte erzielen, Handelsgesellschaften sind, die ebenso wie nach deutschem Steuerrecht nur gewerbliches Einkommen haben können. Ausserdem unterscheidet sich die Profits Tax von den übrigen Steuern vom Einkommen durch eine Reihe von Steuervergünstigungen und -befreiungen, kraft derer juristische Personen mit einem gewerblichen Einkommen von mehr als 2000 £ wohl income-tax-pflichtig sind aber nicht der Profits Tax unterliegen. Einige dieser Steuervergünstigungen und -befreiungen, die die Profits Tax charakterisieren und vor allem im Vergleich mit der deutschen Körperschaftsteuer interessieren, sollen hier kurz besprochen werden.

bba) Die Steuerpflicht der "statutory undertakings"

Bis zum 1.1.1951 waren die sogenannten "statutory undertakings" frei von der Profits Tax. Im Jahre 1951 unterlagen Gewinne die-

ser Unternehmungen erstmals der Profits Tax; der Sondertarif betrug 10 % und wurde für die folgenden Jahre ohne Unterscheidung ausgeschütteter oder nichtausgeschütteter Gewinne auf 2 1/2 % ermässigt.

"Statutory undertakings" sind staatliche Regiebetriebe, die folgende Aufgaben zum Gegenstand haben: die Versorgung der Allgemeinheit mit Wasser, Gas und Elektrizität, die Errichtung und Instandhaltung der inländischen Land- und Wasserwege, also der Kanäle, Häfen, Strassen, Brücken und Eisenbahnen, und Transport und Verkehr. Zur rechtlichen Lage der statutory undertakings ist zu sagen, dass sie sich, wie das bei solchen Unternehmungen auch in Deutschland der Fall ist, zu einem grossen Teil aus Körperschaften des öffentlichen Rechtes rekrutieren. Daneben nehmen aber auch privatwirtschaftliche Unternehmungen, soweit sie mit den oben genannten Aufgaben betraut sind, an der steuerlichen Vorzugsstellung teil.

Im Vergleich dazu betrachten wir nun die Körperschaftsteuerpflicht ähnlicher Betriebe in der Bundesrepublik. Dabei muss grundsätzlich zwischen zwei verschiedenen Typen unterschieden werden. Hierher gehören einerseits die Institutionen, die einen gewissen Monopolcharakter tragen und nach § 4 (1) 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, als bekanntester Vertreter wäre die Bundesbahn zu nennen, andererseits aber bleiben Einkünfte aus Versorgungs- und Verkehrsbetrieben öffentlich-rechtlicher Körperschaften nicht steuerfrei. So sind beispielsweise die Einkünfte aus einem Elektrizitätswerk, gleichgültig ob dieses von einer kommunalen Körperschaft oder einer Privatgesellschaft betrieben wird, körperschaftsteuerpflichtig und es besteht für sie auch kein Sondertarif wie für die statutory undertakings.

Während also in der Bundesrepublik gewerbliche Betriebe öffentlich-rechtlicher Körperschaften, bei denen es sich nicht um Monopolverwaltungen handelt, voll körperschaftsteuerpflichtig sind, besteht für die ebenfalls meist in der Hand von Körper-

schaften des öffentlichen Rechts befindlichen statutory undertakings ein Sondertarif der Profits Tax. Herauszustellen ist aber, dass hier wie dort zwischen artgleichen Betrieben privater oder öffentlich-rechtlicher Unternehmungen kein Unterschied hinsichtlich der Steuerpflicht gemacht wird; denn auch britische Versorgungs- und Verkehrsbetriebe, wie sie oben genannt wurden, die in Privathand sind, kommen in den Genuss der steuerlichen Vergünstigungen der statutory undertakings, wenn sie sich der staatlich gelenkten Preisbildung und einer Beschränkung der Gewinnausschüttung unterwerfen. Somit wird im Endeffekt weder in Grossbritannien noch in der Bundesrepublik die Wettbewerbslage der gewerblichen Betriebe von öffentlich-rechtlichen Körperschaften einseitig gegenüber artgleichen privaten Betrieben durch steuerliche Vergünstigungen gestärkt.

bbb) "Franked investment income" und Schachtelprivileg

Schon im ersten, allgemeinen Teil dieser Arbeit wurde darauf hingewiesen, dass das britische System der Einkommensbesteuerung mit einer für natürliche und juristische Personen einheitlichen Income Tax als Basissteuer und der Verrechnung der auf betrieblicher Ebene entrichteten Steuer von Kapital- und Personalgesellschaften auf die persönliche Income Tax von Steuerpflichtigen, die an dem gewerblichen Gewinn partizipieren, doppelte Steuerbelastungen innerhalb des Bereiches der Income Tax verhindert. Mit der Einführung der Profits Tax jedoch ergeben sich auch in Grossbritannien die Probleme der doppelten Besteuerung von Einkünften; denn die Profits Tax ist eine eigenständige Körperschaftsteuer, welche vollständig zu Lasten der juristischen Person geht. Damit tauchen für die Profits Tax auch die Probleme der Mehrfachbesteuerung von Beteiligungseinkommen einer Kapitalgesellschaft aus einer anderen auf. Diese theoretisch mögliche Mehrfachbelastung durch die Profits Tax schliesst das britische Steuerrecht durch die Befreiung des "franked investment income" von der Profits Tax aus. Mit "franked investment income" bezeichnet man Einkünfte einer juristischen Person, die aus der Beteiligung an einer anderen Körperschaft stammen und dort bereits einmal der Pro-

fits Tax unterlegen haben; solche Einkünfte brauchen bei der Gewerbesteuer nicht mehr berücksichtigt zu werden, somit ist jede doppelte Besteuerung zur Profits Tax ausgeschlossen.

Das Schachtelprivileg des § 9 KStG ist eine ähnliche Einrichtung wie das franked investment income. Aber das Schachtelprivileg gewährt keine vollständige und allgemeine Befreiung von der Körperschaftsteuer für Beteiligungseinkünfte, wie das bei dem franked investment income der Fall ist, sondern wird, wie aus dem Namen bereits hervorgeht, zu einem Steuerprivileg für ineinandergeschachtelte Kapitalgesellschaften; denn § 9 KStG fordert für die Anwendung des Schachtelprivilegs mindestens eine Beteiligung von 25 % am Grund- oder Stammkapital, damit werden Einkünfte aus Streubesitz im Gegensatz zu den kritischen Verhältnissen nicht von der mehrfachen steuerlichen Erfassung ausgenommen.

Die deutschen Massnahmen zur Verhinderung wiederholter steuerlicher Erfassung sind enger gezogen als die britischen, und das Schachtelprivileg hat eigentlich nur die Aufgabe, die Gewinnwegsteuerung bei Gesellschaftskonzentrationen abzumildern. Dagegen hat die Vorschrift über das franked investment income weniger den Charakter eines Privilegs, als vielmehr den einer allgemein erforderlichen Massnahme.

In diesem Zusammenhang ist noch zu erwähnen, dass Körperschaften, die in den Genuss des Schachtelprivilegs kommen und ihrerseits die Beteiligungseinkünfte nicht ausschütten, für diese eine Nachsteuer zu entrichten haben. Bis zum Veranlagungszeitraum 1957 betrug diese Nachsteuer gem § 19 (4) KStG 15 % (45 % ./ 30 %); ab Veranlagungszeitraum 1958 beträgt die Nachsteuer für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 19 (1) 1 KStG 1958 36 % (51 % ./ 15 %). Etwas Ähnliches wie diese Nachsteuer kann es bei der Profits Tax ebenfalls nicht geben; denn der Tarif der Profits Tax, der ebenso wie der der Körperschaftsteuer die ausgeschütteten und nichtausgeschütteten Gewinne differenziert ist, steigt bei Ausschüttungen an und ändert den Tarif der

Körperschaftsteuer in einem solchen Falle nach dem KStG 1958 von 51 % auf 15 % sinkt. Dieser Unterschied erklärt sich bei folgender Überlegung: Mit einer Erhöhung des Tarifs der Profits Tax bei Ausschüttungen soll die Selbstfinanzierung angeregt werden, während das deutsche Steuerrecht infolge der Mehrmalsbesteuerung durch Körperschaft- und Einkommensteuer bei Ausschüttungen zu einer Tarifsenkung der Körperschaftsteuer genötigt ist. - In diesem Zusammenhang ist die Herabsetzung der Körperschaftsteuer für Ausschüttungen von 30 % auf 15 % durch das KStG 1958 von Interesse. - Für die britische Einkommensbesteuerung besteht eine solche Notwendigkeit nicht, weil ja die auf betrieblicher Ebene entrichtete Income Tax der juristischen Personen auf die persönliche Income Tax der Anteilseigner verrechnet wird und somit eine Doppelbelastung eigentlich nur in bezug auf die Ergänzungssteuern, nämlich die Surtax und die Profits Tax besteht, für welche allerdings keine Abhilfe vorgesehen ist.

bbc) "Group - treatment" und Organschaftstheorie

Nun haben wir uns noch mit der Frage der Steuerpflicht einer Organschaft zu befassen: Die Wirtschaftspraxis zeigt, dass sehr oft juristisch selbständige Rechtsgebilde in wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Hinsicht vollständig von anderen juristisch selbständigen Institutionen abhängig sind. Die Skala dieser Ineinandergliederungen reicht von der Angliederung einer Tochtergesellschaft in Form einer Vertriebs-GmbH über vielfältige Finanzierungsgesellschaften bis zur Konzernbildung. Auf welche Glieder einer solchen Organschaft erstreckt sich nun die Steuerpflicht? Grundsätzlich ist jede einzelne juristische Person steuerpflichtig, das gilt ebenso für die Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik, wie für die Profits Tax in Grossbritannien. In dieses System der selbständigen Besteuerung jeder einzelnen juristischen Person bedeutet das Verfahren nach der Organtheorie resp. dem "group-treatment" einen wichtigen Einbruch.

Im deutschen Körperschaftsteuergesetz ist von einer Besteuerung nach der Organtheorie nirgends die Rede, trotzdem ist es seit dem Urteil des RFH v. 31.3.1922 geltendes Recht, dass innerhalb einer Organschaft die Obergesellschaft die Gewinne aus Ober- und Untergesellschaft versteuert und damit die Untergesellschaft der sachlichen, nicht jedoch der persönlichen Steuerpflicht enthebt (RFH-Gutachten 26.7.32 ID 2/32, IIID 2/32 RFH 31,297). Für die Anerkennung einer Organschaft ist Voraussetzung die wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Eingliederung einer Unternehmung in eine andere. Hinsichtlich der finanziellen Eingliederung wird in der Regel eine mindestens 75%ige Kapitalbeteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft gefordert, diese Beteiligung kann auch mittelbarer Art sein. Ausserdem muss zwischen Ober- und Untergesellschaft die vertragliche Verpflichtung des Gewinnausschlusses bei der Untergesellschaft für mehrere Jahre bestehen. Das heisst, dass sich die Untergesellschaft verpflichtet, ihre Gewinne an die Obergesellschaft abzuliefern, und dass andererseits die Obergesellschaft sich verpflichtet, die Verluste der Untergesellschaft zu übernehmen. Der diesbezügliche Vertrag muss nach dem Urteil des RFH vom 9.5.44 (I 15/44) schriftlich sein.

Während im deutschen Körperschaftsteuergesetz ausdrückliche Bestimmungen über die Behandlung von Organschaften bisher fehlen, sind solche für die britische Profits Tax in § 22 Finance Act 1937, § 42 Finance Act 1938 und § 38 Finance Act 1947 enthalten. Diesen zufolge werden "principal companies" oder "holding companies" - das sind die Obergesellschaften - und "subsidiary companies" - das sind die Untergesellschaften - für die Besteuerung durch die Profits Tax als Einheit angesehen, wenn die beherrschende Gesellschaft mindestens 75 % der Beteiligungen an der Untergesellschaft hält. Der direkten Beteiligung ist die Beherrschung durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft gleichzusetzen. Dazu folgendes Beispiel:

A Ltd hält 95 % des Aktienkapitals von B Ltd; B Ltd hält 85 % — des Aktienkapitals von C Ltd. A Ltd ist also mit 95 % aus 85 % = 80,75 % an C Ltd beteiligt; C Ltd und B Ltd sind als "subsidiary companies" von A Ltd anzusehen.

Für die Anwendung des group - treatment ist weiterhin erforderlich, dass die zu beteiligenden Gesellschaften unbeschränkt steuerpflichtig sind - mit anderen Worten, sie müssen im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland resident sein - und dass die Obergesellschaft einen Antrag auf Besteuerung nach dem group - treatment stellt.

Die Besteuerung mehrerer juristischer Personen als einheitliche Organschaft bzw. als group bezweckt ebenso die Abwendung der mehrfachen steuerlichen Belastung wie das Schachtelprivileg oder die Bestimmung über das franked investment income. Selbstverständlich kann die Vermeidung doppelter Steuerbelastung immer nur auf dem einen Wege erreicht werden; wo deshalb das Schachtelprivileg Anwendung findet, ist kein Platz mehr für die steuerliche Sonderbehandlung einer Organschaft, ebenso schliessen franked investment income und group - treatment einander aus. Die Organschaftsbesteuerung bzw. das group - treatment bewirken aber darüber hinaus noch den Ausgleich von Verlusten zwischen mehreren Organen und ihrem Organträger innerhalb eines Veranlagungszeitraumes, sie haben also insofern Ähnlichkeit mit einem Gewinnpooling.

Die Unterschiede zwischen der deutschen und britischen Regelung der Steuerpflicht von Organschaften bzw. groups liegen einmal darin, dass das deutsche Körperschaftsteuergesetz im Gegensatz zu den Finance Acts keine ausdrücklichen Vorschriften enthält. Zweitens erfolgt das britische group - treatment nur auf Antrag, dem Steuerpflichtigen steht also ein Wahlrecht zu, dessen Ausübung genaue Berechnungen hinsichtlich der zu erwartenden Besteuerung voraussetzt.⁺ Unter Umständen kann nämlich, beispiels-

⁺Siehe hierzu: Taxation, Vol. LXI Nr. 1610, Seite 382

weise infolge der Freigrenze bei 2000£ und der abatements, die getrennte Veranlagung der einzelnen Organe von Vorteil sein. Dieses Wahlrecht gibt es im deutschen Steuerrecht nicht, denn die steuerlichen Folgerungen aus dem Vorliegen einer Organshaft sind ohne Rücksicht auf den Willen des Steuerpflichtigen zu ziehen. Siehe hierzu das Urteil des RFH v. 6.7.1934, RStBl 1934 Seite 1145.

bc) Die Surtax-Pflicht juristischer Personen

Zum Abschluss der Betrachtung über die Unterschiede in der Steuerpflicht von deutschen und britischen Körperschaften soll noch auf die ausnahmsweise Surtax-Pflicht von Körperschaften hingewiesen werden; denn grundsätzlich ist die Surtax nur zur Besteuerung der Einkünfte eines Individuums vorgesehen.

Je mehr der Progressivtarif der 1909 eingeführten Surtax anstieg, um so mehr wuchs das Bemühen der britischen Steuerpflichtigen der Surtaxbesteuerung zu entgehen. Eine besonders günstige Möglichkeit sah man für diesen Zweck in der steuerlichen Dividendenpolitik. Man versuchte nämlich die Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften nicht im üblichen Wege der Dividendengewährung zu erhalten, sondern diese als "capital" - zum Beispiel als unverzinsliches Darlehen - aus der Kapitalgesellschaft herauszuziehen. Damit konnte eine natürliche Person in den Genuss ihrer Gewinnanteile kommen, ohne dass die Besteuerung durch die Surtax einsetzen konnte. Nun setzen aber derartige Manipulationen eine starke Einflussnahme der Anteilseigner auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft voraus. Das kann nur dann der Fall sein, wenn die Öffentlichkeit kein Interesse an dieser Körperschaft hat, wenn ihre Anteile nicht an der Börse gehandelt werden und wenn ihr Gesellschaftskapital in Händen einiger weniger Personen ist. Alle diese Voraussetzungen treffen meistens für "private companies" in Familienbesitz zu.

Aus diesem Grunde richten sich die Vorschriften über die Heranziehung einer Kapitalgesellschaft zur Surtax nur gegen die Grup-

pe der sogenannten "director-controlled companies". Darunter sind Kapitalgesellschaften zu verstehen, die von nicht mehr als fünf Personen kontrolliert bzw. gelenkt werden (§ 256 ITA 1952), und an denen kein wesentliches öffentliches Interesse besteht.

Schon seit dem Finance Act 1922 besteht die Möglichkeit, Kapitalgesellschaften, die "direktorkontrolliert" sind, zur Surtax heranzuziehen, wenn offensichtlich Gewinnausschüttungen zur Verhütung des Anfalls von Surtax unterbleiben. In solchen Fällen muss der Gewinn der Gesellschaft gesondert ermittelt, nach dem Beteiligungsverhältnis ideell auf die Anteilseigner verteilt und im Namen der Gesellschaft zur Surtax veranlagt werden. Schwierigkeiten ergeben sich dabei meistens für die Berechnung der Surtax, die sich ja aus der Summe der individuell verschiedenen Surtaxbeträge der einzelnen Anteilseigner, soweit sie auf den Gewinnanteil entfallen, ergeben muss. Für diese Berechnung gilt der Grundsatz, dass die Gewinnanteile so besteuert werden müssen, als kämen sie zu den jeweiligen übrigen Einkünften der Anteilseigner hinzu. Wenn also A aus einem Einkommen von 15000 £ zur Surtax veranlagt wird und dazu noch Aktionär einer "director controlled company" ist, die zur Surtax veranlagt wird, dann muss sein dortiger Gewinnanteil, der nicht ausgeschüttet wurde und deshalb in obigen 15000 £ nicht enthalten ist, von der Gesellschaft zu dem höchsten Surtaxtarif mit 10 s/£ versteuert werden.

Wird eine "director controlled company" zur Surtax veranlagt, dann entfällt für sie die Steuerpflicht hinsichtlich der Profits Tax. Ebenso sind die Anteilseigner bei späterer Ausschüttung mit ihren Dividenden nicht mehr surtaxpflichtig. Sind die Beteiligungen in der Hand von juristischen Personen, so bleiben die darauf entfallenden Gewinnanteile frei von der Surtax, dafür unterliegen diese bei der beteiligten juristischen Person zusammen mit deren Gewerbegewinn der Profits Tax. Mit anderen Worten: die Beteiligungseinkünfte einer juristischen Person aus "director controlled companies" sind kein franked investment income.

Für den deutschen Beobachter ist die Surtaxpflicht gewisser juristischer Personen deshalb interessant, weil hier eine Gruppe von Körperschaften aus der allgemeinen Regelung für die Besteuerung juristischer Personen herausgehoben wird und deren steuerliche Behandlung viel Ähnlichkeit mit derjenigen von Personalgesellschaften aufweist; denn die Erfassung der Surtax bei der Kapitalgesellschaft, die Steuerschuldnerin ist, erinnert an das partnership assessment der Personengesellschaft. Ausserdem ist die Gewinnermittlung für die Surtaxbesteuerung eine andere als für die Besteuerung durch die Profits Tax, so muss zum Beispiel der Schedule-A-Wert eines eigengenutzten Grundstückes dem Gewerbegewinn zugesetzt werden, was bei der Ermittlung für die Profits Tax nicht erforderlich ist. Durch den Wegfall der typisch körperschaftsteuerlichen Profits Tax wird die Rechtspersönlichkeit der Körperschaft für steuerliche Zwecke infolge ihrer wirtschaftlichen Verfassung, die der einer Personengesellschaft ähnelt, negiert.

Bedeutsam ist weiter, dass die Surtaxpflicht der Körperschaft mit der Befreiung von der Profits Tax gekoppelt ist. Im ersten Augenblick scheint der Wegfall der Profits Tax die Nachteile der Surtaxpflicht der Körperschaft zu überwiegen. Dass dem jedoch nicht so ist, ergibt sich aus folgender Überlegung: Die Profits Tax hat einen gespaltenen Tarif für ausgeschüttete und nichtausgeschüttete Gewinne; davon ist derjenige für nichtausgeschüttete Gewinne mit 2,5 % relativ niedrig und günstig für die Selbstfinanzierung. Wenn nun anstelle dieser Profits Tax die Surtax mit einem einheitlichen Tarif bis zu 10 s/£ - das sind 50 % - tritt, so bedeutet diese Verlagerung der Besteuerung vom Anteilseigner auf die Körperschaft eine empfindliche finanzielle Anspannung bei der letzteren, man kann deshalb sagen, dass die Surtaxpflicht von Körperschaften ein starkes Hemmnis der Selbstfinanzierung ist.

Es ist erstaunlich, dass das britische Steuerrecht das Problem der "director controlled companies" nicht mit Hilfe von Mass-

nahmen gegen verdeckte Gewinnausschüttungen lösen konnte, sondern zu Bestimmungen greifen musste, die das Prinzip der Steuerpflicht juristischer Personen durchbrechen. Mit deutschen Verhältnissen ist die Surtaxpflicht von Körperschaften überhaupt nicht zu vergleichen, hier stehen den Versuchen von Steuerpflichtigen, in den Genuss von Gewinnanteilen aus Körperschaften zu kommen, ohne dass diese bei ihnen der Einkommensbesteuerung unterliegen, ausreichend strenge Massnahmen zur Verhütung solcher verdeckter Gewinnausschüttungen entgegen.

2. Unterschiede hinsichtlich unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Nachdem an einigen ausgesuchten und charakteristischen Beispielen Unterschiede in der Steuerpflicht natürlicher und juristischer Personen in bezug auf deren gewerbliche Einkünfte aufgezeigt wurden, wird im folgenden noch kurz das Ausmass der Steuerpflicht für in- und ausländische Einkünfte betrachtet.

Ob eine natürliche Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, entscheidet ihr Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt. Gem § 1 (1) EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit sämtlichen Einkünften - also auch solchen aus Gewerbebetrieb - die sie im In- oder Ausland erzielen, einkommensteuerpflichtig. Dieser Gruppe unbeschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften aus Gewerbebetrieb entspricht im United Kingdom jene Gruppe von natürlichen Personen, die unter Schedule D, case I oder V veranlagt werden, es sind dies nach R. Glynne Williams: " All persons resident in the United Kingdom, whether British subjects or not, whether their income from any trade is derived from inside or outside the United Kingdom ". +

+ Glynne Williams, a,a.O., Seite 11:

Alle Personen, die ihren Wohnsitz im Vereinigten Königreich haben, gleichgültig, ob sie britische Staatsangehörige sind oder nicht und ob sie ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem In- oder Ausland beziehen.

Ergänzt wird der Kreis der unbeschränkt Steuerpflichtigen von jenen natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, jedoch Einkünfte aus einem inländischen Gewerbebetrieb beziehen und damit unter § 49 (1) 2. EStG fallen. Gleicherweise machen im Vereinigten Königreich die annual profits aus Gewerbebetrieb eine natürliche Person, die dort keinen Wohnsitz hat, steuerpflichtig; sie ist dann jenem Personenkreis zuzurechnen, den Glynne Williams wie folgt bezeichnet: "All persons not resident in the United Kingdom, whether British subjects or not, in so far as they derive income from any property, trade, profession, vocation or employment in the United Kingdom".⁺

Die Prüfung der Frage, wo jemand seinen Wohnsitz hat, ist in vielen Fällen nicht ganz einfach, besonders aber dort, wo ständiger Aufenthaltsort und Staatszugehörigkeit nicht zusammenfallen. Es bleibt dann jeweils eine individuell zu entscheidende Tatfrage, wo Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort anzunehmen ist. Da diese Definition für das Ausmass der Steuerpflicht, das heisst für die Entscheidung darüber, ob beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, von weittragender Bedeutung ist, ist der Auslegung dieser Begriffe sowohl im deutschen als auch im britischen Steuerrecht ein breiter Raum gewidmet.

Nach § 13 StAnpG hat jemand seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen inne hat, die darauf schliessen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Dabei ist es durchaus möglich, dass jemand mehrere Wohnsitze nebeneinander hat; liegt nur einer davon im bundesdeutschen Inland, so ist bereits die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben. Neben dem Wohn-

⁺ Alle Personen, die ihren Wohnsitz nicht im Vereinigten Königreich haben, gleichgültig, ob sie britische Staatsangehörige sind oder nicht, insoweit als sie Einkünfte aus Besitzungen, Gewerbebetrieb, freiem Beruf oder nichtselbständiger Arbeit innerhalb des Vereinigten Königreiches beziehen (Glynne Williams, a.a.O., Seite 11)

sitz kann aber bereits der gewöhnliche Aufenthalt die unbeschränkte Steuerpflicht begründen. Nach § 14 (1) StAnpG ist der gewöhnliche Aufenthalt im Sinne der Steuergesetze jener Ort, an dem sich jemand unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Ausserdem bewirkt bereits ein Aufenthalt von mehr als 6 Monaten im Jahr die unwiderlegbare Vermutung des gewöhnlichen Aufenthaltes und damit die unbeschränkte Steuerpflicht. Da letztere Vorschrift gelegentlich zu Härten führt, sieht der Runderlass des RdF vom 10.7.1939 Billigkeitsmassnahmen für Personen vor, die nur aus sportlichen oder gesundheitlichen Gründen länger als 6 Monate im deutschen Inland weilen.

Wie bereits festgestellt, ist auch im britischen Steuerrecht das Ausmass der Steuerpflicht für gewerbliche Einkünfte von der Lage des Gewerbebetriebes und dem Wohnsitz des Gewerbetreibenden abhängig. Grundsätzlich sind "residents", das sind Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz im Inland haben, und "non-residents", das sind Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, zu unterscheiden. Für die "residents" gilt unbeschränkte, für die "non-residents" beschränkte Steuerpflicht; soweit ist die rechtliche Lage in beiden Ländern gleich. Von Unterschied ist dagegen die Differenzierung, die das britische Steuerrecht für residence, domicil und ordinary residence vornimmt und mit der sich britische Kommentare und Lehrbücher sehr angelegentlich befassen.

"Domicile" wird in den meisten Fällen mit dem Begriff der Staatszugehörigkeit zusammenfallen; bei Yonge a.a.O. Seite 130 finden wir folgende Definition: "A person is domiciled in the country in which he has or is deemed by law to have his permanent home".⁺

⁺ Jemand hat sein "domicile" in dem Lande, in dem er tatsächlich seinen ständigen Wohnsitz hat, bzw. in dem er diesen dem Gesetze nach hat.

Der Begriff "residence" dagegen ist unserem deutschen Begriff des Wohnsitzes zu vergleichen. Da das Gesetz selbst keine positive Auskunft darüber gibt, was unter residence im steuerlichen Sinne zu verstehen ist, erfolgt die Auslegung durch Rechtsprechung und durch die Institution des "Board of Inland Revenue". Die residence einer Person im Vereinigten Königreich wird durch längere, aber nicht andauernde Abwesenheit vom Inland nicht beeinträchtigt (§ 368 ITA 1952). Dagegen gelten Ausländer ohne ständigen Wohnsitz in Grossbritannien nach einer vom "Board of Inland Revenue" herausgegebenen Informationsschrift schon dann als resident, wenn sie mindestens 6 Monate eines Veranlagungszeitraums im Inland verbracht haben oder dort eine ständige Wohnung haben und mindestens einmal im Jahr dort weilen oder wenn ihnen jährlich wiederkehrende, mindestens dreimonatige Besuche in Grossbritannien zur Lebensgewohnheit werden.

Wenn Ausländer nach Vorstehendem im britischen Inland resident sind, so sind sie damit aber noch keineswegs domiciled oder ordinarily resident. Wir sind damit bei dem dritten umstrittenen Begriff, der "ordinary residence" angelangt. Die klassische Definition für ordinary residence gibt, obwohl häufig kritisiert, noch immer das Urteil in dem Case *Levene v. Inland Revenue Comrs.* aus dem Jahre 1928, in dem es heisst: "I think that ordinary residence connotes residence in a place with some degree of continuity and apart from accidental or temporary absences".⁺

Die beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen ist nach dem deutschen Körperschaftsteuergesetz von dem Ort des Sitzes oder der Geschäftsleitung abhängig (§ 1 KStG). Den in § 15 StAnpG definierten Begriffen "Sitz" und "Geschäfts-

⁺ Nach meiner Ansicht versteht man unter "ordinary residence" den Aufenthalt an einem Platze mit einem bestimmten Grad von Beständigkeit, wobei zufälliger oder zeitweiser Abwesenheit keine Bedeutung beizumessen ist.

leitung" entsprechen in Grossbritannien "control" und "residence". Control ist dem deutschen Begriff der Geschäftsleitung zu vergleichen, es kann ebenfalls mit "Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung" (§ 15 StAnpG) definiert werden. Die Bestimmungsmerkmale sind da wie dort: der Ort der Büroräume der Geschäftsführer, der Betriebsanlagen, der Deponierung von Hauptkasse und Hauptbuch, weiter der Platz, an dem Hauptversammlungen abgehalten werden, und der Wohnsitz eines eventuellen Hauptgesellschafters. Dabei ist zu beachten, dass in beiden Staaten nur mehrere dieser Merkmale zusammen, nicht ein einzelnes dieser Kriterien als Hinweis auf den Ort der Geschäftsleitung gewertet werden kann. So geht beispielsweise die Rechtsprechung beider Staaten übereinstimmend dahin, dass der Wohnsitz des Hauptgesellschafters allein nicht entscheidend für den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sein kann, selbst dann nicht, wenn es sich praktisch um eine Einmanngesellschaft handelt. Auf das Urteil des RFH IA 344/22 vom 9.1.1934 und auf Case Stanley v. Gramophone & Typewriter Co (1908) wird hingewiesen.

"Residence" ist der Ort, "where does the management and control of the company's business abide".⁺

Dieser kurze Überblick über die Merkmale beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht und die Erläuterung der Begriffe residence, domicile und ordinary residence war zum Verständnis der folgenden Unterschiede in der deutschen und britischen Besteuerung ausländischer Einkünfte erforderlich.

a) Die Steuerpflicht bei ausländischem gewerblichen earned income

Wer der britischen Einkommensteuerpflicht unbeschränkt unter-

⁺ Yonge, A.D., a.a.O., Seite 114:

.....wo sich die Verwaltung und Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet.

liegt und seine "ordinary residence" bzw. sein "domicile" im Geltungsbereich des britischen Steuerrechts hat, ist mit ausländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb, soweit sie earned income - Arbeitseinkünfte - sind, nur dann steuerpflichtig, wenn sie nach Grossbritannien transferiert werden (§ 132 (2) b ITA 1952). Einkünfte, die dagegen den Charakter von unearned income haben, wie, sagen wir, die ausländischen gewerblichen Einkünfte eines nichttätigen Gewerbetreibenden, müssen auch dann im britischen Inland versteuert werden, wenn sie im Ausland verbleiben. Eine Ausnahme davon macht lediglich § 132 (2) a ITA 1952; denn nach dieser Bestimmung bleibt unearned income, auch wenn es nicht nach Grossbritannien transferiert wird, von der Income Tax frei, wenn der Gewerbetreibende, obwohl er als resident im Vereinigten Königreich gilt, nachweisen kann, dass er dort weder "domiciled" noch "ordinarily resident" ist.

Die weitgehenden Vergünstigungen, die das britische Steuerrecht für "earned income" - das sind Arbeitseinkünfte verschiedenster Art - vorsieht, werden also noch durch eine besondere Vergünstigung ausländischer Arbeitseinkünfte ergänzt. Im deutschen Einkommensteuergesetz werden weder in- noch ausländische Arbeitseinkünfte in ähnlicher Weise privilegiert. Ausserdem gibt es auch keine Differenzierung innerhalb der Gruppe der unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Ähnlichkeiten mit den Bestimmungen nach § 132 (2) a ITA 1952 aufweist. Grundsätzlich versteuert in der Bundesrepublik ein unbeschränkt Steuerpflichtiger - immer unter der Annahme des Nichtbestehens von Doppelbesteuerungsabkommen - seine ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf der Entstehungsbasis, also ohne Einschränkung hinsichtlich jener Einkünfte, die im Ausland verbleiben. Selbst für den Fall, dass ausländische Devisenvorschriften einer Transferierung der Einkünfte in die Bundesrepublik entgegenstehen und dann im Inland gar keine Mittel zur Begleichung der Steuerschuld zur Verfügung sind, werden solche ausländische Einkünfte zur Einkommensteuer veranlagt. Es kann dann nur durch

Stundung nach § 127 AO bis zum Augenblick der Verfügbarkeit über die ausländischen Einkünfte oder auch im Wege des Billigkeitserlasses nach § 131 AO abgeholfen werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass in solchen Fällen die Steuerschuld entstanden ist und nachträglich durch Erlass beseitigt wird, während nach britischem Steuerrecht unter den genannten Umständen im Ausland verbleibende Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen überhaupt steuerfrei bleiben.

b) Steuerpflicht und Nationalität oder Staatszugehörigkeit

Nun kommen wir zu einem weiteren Unterschied zwischen den deutschen und britischen Vorschriften hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht. In der Bundesrepublik sowohl als im Vereinigten Königreich von Grossbritannien richtet sich, wie wir gesehen haben, das Ausmass der Steuerpflicht grundsätzlich nach dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen, ohne dass dabei dessen Nationalität oder Staatszugehörigkeit eine Auswirkung auf Besteuerungsfragen hätte. Der Grundsatz dieser Gleichbehandlung, der für die Bundesrepublik in vollem Ausmass gilt, weist für Grossbritannien einige Einschränkungen auf. So erfolgt in der Bundesrepublik die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger gleichmässig, d.h. nach § 50 EStG 1955 ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben - eine Ausnahme bildet die Vermögensabgabe - und sonstigen persönlichen Vergünstigungen nach Steuerklasse II bzw. nach § 50 EStG 1958 ab Veranlagungszeitraum 1958 gem. Einkommensteuertabelle unter Abzug eines Sonderfreibetrages von DM 840,-. Die Einkommensteuer eines beschränkt Steuerpflichtigen erhält damit den Charakter einer objektivierten Personensteuer, denn den persönlichen Belangen des Steuersubjektes wird keine Rechnung getragen. Ebenso ist nach britischem Steuerrecht der "non-resident taxpayer" zu keinerlei persönlichen reliefs berechtigt. Der Unterschied zur deutschen Handhabung liegt aber darin, dass eine Reihe von beschränkt Steuerpflichtigen in Grossbritannien von diesem allgemeinen Grundsatz ausdrücklich ausgenom-

men sind. Bei den privilegierten Personen handelt es sich um britische Staatsangehörige und Einwohner der irischen Republik, Personen, die im Dienste oder unter dem besonderen Schutze der englischen Krone stehen, weiter Personen, die auf der Insel Man oder einer der Kanalinseln wohnhaft sind, Personen, die bisher ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Vereinigten Königreich hatten und sich aus Gesundheitsgründen im Ausland aufhalten und schliesslich Witwen, deren Ehegatten im Dienste der britischen Krone standen. Die genannten Personengruppen sind auch als "non-resident taxpayers" in Grossbritannien zum Abzug persönlicher reliefs berechtigt. Da es in der Bundesrepublik keine Ausnahmen für die Gewährung von Sonderausgaben oder sonstige persönliche Vergünstigungen von beschränkt steuerpflichtigen, deutschen Staatsangehörigen gibt, hat das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und dem Vereinigten Königreich vom 18.8.1954 in Artikel XV die ungleiche britische Behandlung eigener und fremder Staatsangehöriger gegenüber der Bundesrepublik ausser Kraft gesetzt.

Die letzten Beispiele unterschiedlicher Einkommensbesteuerung in Grossbritannien und der Bundesrepublik geben einen direkten Hinweis auf die vielfältigen Komplikationen, denen ein Doppelbesteuerungsabkommen wegen der Verschiedenartigkeit der Steuersysteme, der unterschiedlichen Steuertechnik und schliesslich und endlich der differenzierten steuerrechtlichen Begriffe der Partnerstaaten begegnen muss. Es ist deshalb das grosse Anliegen der IFA (International Fiscal Association) durch Angleichung der nationalen Steuersysteme oder mindestens durch Annäherung der grundlegenden steuerlichen Begriffe der einzelnen Vertragsländer eine einheitliche Ausgangsbasis für internationale Steuerabkommen zu schaffen.

C. Unterschiede in der Zeitraumbesteuerung

Der Zeitraum, der der Ermittlung gewerblicher Einkünfte bzw. des Gewerbegewinns und der Steuerveranlagung zu Grunde gelegt wird, umfasst in den verschiedensten Staaten in der Regel ein Jahr = 12 Monate. Von der Besteuerung nach einem mehrjährigen Durchschnittsgewinn ist man sowohl in Grossbritannien als auch in Deutschland trotz wiederkehrender Diskussionen offensichtlich abgekommen.⁺ Trotzdem für Grossbritannien ebenso wie für die Bundesrepublik Zeitabschnitte von jeweils 12 Monaten für die Einkommensermittlung und für die Veranlagung vorgesehen sind, ergeben sich doch einige sehr wesentliche Abweichungen hinsichtlich der Besteuerungsperioden und des ihnen zuzurechnenden gewerblichen Einkommens.

1. Die grundsätzlichen Besteuerungsabschnitte in der Bundesrepublik und in Grossbritannien

Das deutsche Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerjahr fällt mit dem Kalenderjahr zusammen (§ 2 (1) EStG und § 5 (1) KStG). Im Gegensatz dazu erstreckt sich das "Income Tax and Surtax year", das zugleich das fiskalische Jahr in Grossbritannien ist, vom sechsten April des einen bis zum fünften April des folgenden Jahres. Auch das "Profits Tax year" umfasst regelmässig 12 Monate, ist aber nicht an den Ablauf des Kalenderjahres oder eines sonstigen fiskalischen Jahres gebunden. Besteuerungsbasis ist hier jeweils der steuerliche Gewinn der letzten "accounting period", das heisst der bilanziellen Rechnungsperiode. Da die accounting period an jedem beliebigen Tag des Kalenderjahres enden kann, erfolgt die Veranlagung zur Profits Tax nicht zu einem einheitlichen Datum, ebenso ist der Entrichtungszeitpunkt der Steuer für jeden Gewerbebetrieb individuell verschieden. Besonderheiten ergeben sich bei dieser Methode allerdings

⁺ Barth, K., a.a.O., Seite 151 ff.

immer bei Änderung des Steuertarifs; in solchen Fällen muss der steuerliche Gewinn der Rechnungsperiode aufgespalten und nach zwei verschiedenen Tarifen versteuert werden.

Die Besteuerung durch die Income Tax und Surtax verlangt dagegen als Folge des einheitlichen fiskalischen Steuerjahres auf den Veranlagungszeitraum abgestimmte Gewinnermittlungen. Nun macht aber die Ermittlung der Gewerbeeinkünfte bereits auf den 31.12. in verschiedenen Branchen erhebliche Schwierigkeiten, die beispielsweise in unserem Lande unter bestimmten Voraussetzungen zur Zulassung eines abweichenden Wirtschaftsjahres geführt haben; wieviel schwerer sind dann noch Abschlussrechnungen auf einen Tag, der weder den kalendermässigen, noch den kommerziellen Gegebenheiten Rechnung trägt. Diesen Schwierigkeiten ist das englische Steuerrecht dadurch aus dem Wege gegangen, dass es gar nicht die im Veranlagungszeitraum wirklich entstandenen Einkünfte zu Grunde legt, sondern ein sogenanntes "statutory income". "Statutory income" ist ein hypothetischer Begriff, unter dem jene Einkünfte zu verstehen sind, die für einen Veranlagungszeitraum als Besteuerungsbasis gelten, ohne dass sie den in diesem Zeitraum wirklich entstandenen artgleichen Einkünften entsprechen. Der hypothetische Veranlagungswert wird in den einzelnen Schemata verschieden ermittelt. So ergeben sich diese Basiswerte für Schedule A und B aus dem schon genannten annual value, für Einkünfte unter Schedule C und E dagegen ergeben sich die Veranlagungswerte so, wie die Einkünfte im fiskalischen Jahr tatsächlich anfallen. Für Schedule D, case I und II dient der Gewinn desjenigen Bilanzjahres, das dem zu besteuern den Jahre vorausgeht, als Veranlagungswert. Bilanziert nun ein britischer Gewerbetreibender zum 31.12., so wird beispielsweise der Gewinn des Geschäftsjahres 1956 im fiskalischen Jahr 1957/58 als statutory income 1957/58 veranlagt. In diesem Falle ist das Geschäftsjahr 1956 die "preceding year basis" - d.h. die Vorjahresbasis für die Ermittlung des "statutory income" 1957/58. Die gesetzliche Verankerung dieser Handhabung findet sich in § 127 ITA 1952.

Im Zusammenhang mit den Unterschieden in der deutschen und britischen Veranlagungstechnik muss jetzt kurz auf folgendes eingegangen werden: Der deutsche und der britische Steuerpflichtige erhalten in den ersten Monaten eines jeden Kalenderjahres (beispielsweise 1957) Steuererklärungsformulare zugesandt; es sind dies in der Bundesrepublik die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuererklärungen 1956, in Grossbritannien dagegen handelt es sich um Formulare für die Income Tax, - die Erklärung für die Profits Tax wird, wie schon gesagt, zu individuell verschiedenen Zeitpunkten verlangt - die folgende Überschrift tragen:

"Return of Income for the year 1956/57, ended 5th April 1957"
und

"Claim for Allowances for the year 1957/58, ending 5th April 1958"

In das Formular "Return of Income" hat der britische Steuerpflichtige seine tatsächlichen Einkünfte des Jahres 1956/57 - also die business profits des Geschäftsjahres vom 1. 1. - 31. 12. 1956 - einzusetzen. In dem Formular "Claims for Allowances" dagegen werden die Ansprüche auf allowances für das Folgejahr, also 1957/58 geltend gemacht. Nur die nicht bereits an der Quelle erfassten Einkünfte, wie zum Beispiel trade profits, werden auf Grund der abgegebenen Steuererklärung zur Income Tax veranlagt. Bei dieser Veranlagung nach der "preceding year basis" werden die claims for allowances des laufenden fiskalischen Jahres soweit als möglich berücksichtigt. Sollte jedoch nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes die erst dann mögliche Berechnung des "total statutory income" und die endgültige Verrechnung von allowances Abweichungen ergeben, so müssen diese im Erstattungs- oder Nachzahlungsverfahren geregelt werden. Die für 1957/58 errechnete Income Tax, verursacht durch trade profits per 31. 12. 1956, wird von natürlichen Personen, soweit es sich um unearned income handelt, und von Körperschaften jeweils am 1. 1. des laufenden Income Tax year fällig, in unserem Falle wäre das der 1. 1. 1958. Soweit es sich um natürliche Personen mit earned income handelt, ist die Steuer in zwei Raten am 1. 1. des laufenden und am 1. 7. des folgenden Jahres zu entrichten.

Im Vergleich dazu wird in der Bundesrepublik, gleichbleibend für Einkommen- und Körperschaftsteuer, der gewerbliche Gewinn eines Kalenderjahres im Folgejahr veranlagt. Die Entrichtung der Steuer erfolgt teilweise durch die vierteljährlichen Vorauszahlungen, die nach dem Vorjahressteuersoll bemessen werden, innerhalb des Besteuerungszeitraumes und durch eine Abschlusszahlung, normalerweise bei Rechtskraft des Veranlagungsbescheides. Das zur deutschen Veranlagung Gesagte gilt immer dann, wenn das Geschäftsjahr des Gewerbebetriebes mit dem Kalenderjahr übereinstimmt. Für die im Handelsregister eingetragenen Kaufleute gibt es nach § 2 (5) 2. EStG und § 5 (2) KStG die Möglichkeit der vom 31. 12. abweichenden Bilanzierung. Aber auch in solchen Fällen blieb das Kalenderjahr Berechnungsgrundlage für die Einkünfte und diese mussten deshalb nach den auf die beteiligten Kalenderjahre entfallenden Umsätzen aufgeteilt werden. Vor der Währungsumstellung und jetzt wieder nach dem EStG in der Fassung vom 13. 11. 1957, bzw. dem KStG in der Fassung vom 26. 7. 1957 gilt in der Bundesrepublik der volle Gewinn eines abweichenden Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass in beiden Staaten immer das laufende Kalender- bzw. fiskalische Jahr besteuert wird; es sich demnach hier wie dort um eine Form der Gegenwartsbesteuerung handelt. Nur erfolgt die Veranlagung zur Income Tax schon während des zu steuernden Zeitraumes unter Anwendung des Prinzips der "preceding year basis", woraus sich notwendigerweise infolge des bei Veranlagung noch nicht abgeschlossenen Steuerabschnitts zahlreiche nachträgliche claims ergeben. In der Bundesrepublik dagegen wird das Einkommen erst nach Ablauf des Kalenderjahres zur Einkommen- und Körperschaftsteuer veranlagt. Entrichtet wird die Steuer jedoch hier wie dort bereits während des zu steuernden Zeitraums. In Grossbritannien ist dies dank des hypothetischen Veranlagungswertes für gewerbliche Einkünfte, in der Bundesrepublik mit Hilfe der dem Vorjahressteuersoll an-

gepassten vierteljährlichen Vorauszahlungen möglich. In beiden Staaten müssen aber die Zahlungen während des Steuerabschnittes durch korrigierende Abschlusszahlungen oder gegebenenfalls auch durch Erstattungen ergänzt werden.

Für den deutschen Betrachter ist vor allem die Zweigleisigkeit in der britischen Feststellung der zeitlichen Besteuerungsgrundlagen interessant. So kann aus dem "Return of Income" eines Jahres nicht das total income, das ist die Summe der für dieses Jahr zu versteuernden Einkünfte, entnommen werden, sondern man erhält das total statutory income dieses Jahres, indem man aus dem "Return of Income" für das Vorjahr die nicht dem Quellenabzug unterlegenen Einkünfte entnimmt und die dem Steuerabzug unterlegenen Einkünfte des zu besteuernenden, laufenden Jahres zusetzt. Ausserdem ist zu beachten, dass nach der vorstehend erläuterten Methode der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens von den gewerblichen Einkünften einer natürlichen Person stets diejenigen persönlichen allowances und reliefs abgesetzt werden, die sich für das Folgejahr ergeben. Auch diese mangelnde Einheitlichkeit in der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens hinsichtlich des Besteuerungsabschnittes ist eine Folge der britischen Methode der Gegenwartsbesteuerung.

In der Bundesrepublik wurde durch das EStG 1957 und 1958 die umsatzmässige Aufteilung des gewerblichen Gewinnes eines abweichenden Wirtschaftsjahres wieder abgeschafft; bestehen blieb dagegen die Anforderung zur zeitlichen Aufteilung des Gewinnes eines Wirtschaftsjahres bei Land- und Forstwirten. Der Bestimmung, dass der volle gewerbliche Gewinn eines Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet, sind viele Erörterungen vorausgegangen. Eine der wichtigsten Fragen, die aufgeworfen wurden, befasste sich mit dem Problem der doppelten oder überhaupt entfallenden Besteuerung von Gewinnanteilen bei der ersten Wirtschaftsjahrveranlagung. Nun hat

das britische Steuerrecht infolge der Anwendung der preceding year basis laufend Fragen der Doppel- und Nichterfassung von Gewinnanteilen zu klären, es wird deshalb interessant sein zu sehen, wie diese Probleme mit mannigfachen gesetzlichen Bestimmungen in mehr oder minder klassischer Form gemeistert werden.

2. Besondere Ermittlungsvorschriften für die "preceding year basis"

Obwohl in Westdeutschland die Anwendung des abweichenden Wirtschaftsjahres - gleichgültig ob mit oder ohne Gewinnaufteilung auf die beteiligten Kalenderjahre - sehr stark bei Gewerbebetrieben juristischer Personen und auch natürlicher Personen, soweit letztere Kaufmannseigenschaft besitzen, vertreten ist, wird sie doch infolge der zahlenmässig viel stärker vertretenen Kleinbetriebe, die an ein kalendermässig abschliessendes Geschäftsjahr gebunden sind, keineswegs zur Norm. Für Grossbritannien dagegen kann davon ausgegangen werden, dass bei der Besteuerung durch die Income Tax nur das vom Veranlagungszeitraum abweichende Geschäftsjahr als Besteuerungsausgangsbasis denkbar ist. Dort ist auch das vom 1.1. bis 31.12. reichende Wirtschaftsjahr ein abweichendes im Sinne der Income Tax. Dass das Geschäftsjahr jemals zum gleichen Kalenderdatum abschliesst wie das fiskalische Jahr, ist sehr selten, denn wer schliesst seine Bücher schon auf den 5. April ab? Wenn dieser Fall aber doch einmal eintritt, dann fallen deshalb Basis- und Veranlagungszeitraum noch immer nicht zusammen, da § 127 ITA 1952 unter anderem besagt: "tax shall be charged under Cases I and II of Schedule D on the full amount of the profits or gains of the year preceding the year of assessment".⁺

⁺ Die Steuer unter case I und II, Schedule D wird von dem vollen Betrag der Gewinne des dem Veranlagungsjahr vorausgehenden Jahres erhoben.

Infolge dieser Sonderstellung der preceding year basis als Besteuerungsbasis ergeben sich interessante Fragen, von denen im folgenden einige besprochen werden sollen.

a) Rechnungsperioden von mehr oder weniger als 12 Monaten

In Section 127, 128, 129 und 130 des ITA 1952 sind die gesetzlichen Vorschriften über die Bemessung des Gewinnes eines Basisjahres mit mehr oder weniger als 12 Monaten enthalten. In der Bundesrepublik sind Bilanzperioden mit mehr als 12 Monaten unzulässig, nachdem § 39 Abs. 2 HGB feststellt, dass die Dauer eines Geschäftsjahres 12 Monate nicht überschreiten darf. Dagegen gibt es die Möglichkeit kürzerer Rechnungsperioden, wenn ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird, oder wenn ein Vollkaufmann das Bilanzierungsdatum ändert. Solange der Gewinn abweichender Wirtschaftsjahre auf die beteiligten Kalenderjahre aufgeteilt wird, hat die Änderung des Bilanzstichtages keine wesentliche steuerliche Auswirkung. Nach der neuen deutschen Regelung, derzufolge der Gewinn eines abweichenden Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr abschliesst, kann eine Änderung des Bilanzstichtages eine Verschiebung der Besteuerung eines Teilgewinnes um ein Jahr bewirken. In Grossbritannien sind die Auswirkungen der Änderung des Bilanzstichtages einmal wegen der Besteuerung nach der preceding year basis, zum anderen Mal wegen der Möglichkeit eines Geschäftsjahres von mehr als 12 Monaten noch viel weittragender und deshalb im Gesetz besonders ausführlich geregelt.

Da das britische Steuerrecht davon ausgeht, dass ein als preceding year basis dienendes Geschäftsjahr 12 Monate umfassen muss, sind in Fällen der Bilanzstichtagänderung Anpassungen der Gewinne des Basiszeitraumes vorzunehmen. Normalerweise wird man bei der Festsetzung des neuen Basisjahres einen Zeitraum zugrundelegen, der am neugewählten Bilanzstichtag endet.

Dadurch wird aber zwangsläufig entweder ein Teil der Gewinne der neuen Rechnungsperiode nicht erfasst, nämlich dann, wenn der neue Bilanzstichtag ein späteres Datum im fiskalischen Jahr aufweist als der bisherige, oder ein Teil der Gewinne zweimal als Besteuerungsgrundlage herangezogen, nämlich dann, wenn der neugewählte Bilanzstichtag ein früheres Datum im fiskalischen Jahr hat als der bisherige. Wenn die gewerblichen Jahresgewinne einen kontinuierlichen Verlauf nehmen, ist es vollständig gleichgültig, ob ein Teil des Jahresgewinnes zweimal oder überhaupt nicht als Besteuerungsbasis dient, da die Gewinne der Basisperiode nur zur Ermittlung der hypothetischen Höhe der steuerlichen Einkünfte dienen. Sind dagegen die Jahresgewinne Schwankungen innerhalb eines Jahres und im Vergleich der Jahre untereinander unterworfen, so weist die hypothetische Steuergewinnbemessung auf Grund der preceding year basis Unzulänglichkeiten auf. Bleiben beispielsweise bei Bilanzstichtagänderungen Monate mit hohen Gewinnen ohne Berücksichtigung als Basiszeitraum oder wird ein Teil einer Rechnungsperiode, die niedrige Erträge aufweist, zweimal als Basiszeitraum verwendet, dann ergibt sich ein zu niedriger hypothetischer Besteuerungswert, und der Steuerpflichtige wird begünstigt. Andererseits führt die Ausserachtlassung von Teilen einer Rechnungsperiode mit unterdurchschnittlichen Gewinnen oder die doppelte Heranziehung eines anteiligen Rechnungszeitraumes mit hohen Gewinnen als Basisperiode zu einem überhöhten Steuerwert, der für den Steuerpflichtigen von Nachteil ist. Um derlei mehr oder minder zufällige Einflüsse in der Ermittlung der Besteuerungsbasis abzuschwächen, sieht § 127 ITA folgendes vor:

Bei Änderung des Bilanzstichtages kann das Board of Inland Revenue fordern, dass nicht nur die zwölf Monate, die unmittelbar vor diesem Tage liegen, als neues Basisjahr verwendet werden, sondern auch die vor diesem Zeitabschnitt liegenden zwölf Monate als sogenannte "corresponding period" an die neue Jah-

reseinteilung angeglichen werden, wenn die betroffenen gewerblichen Gewinne stark schwanken. Gegen die Anwendung der corresponding period steht dem Steuerpflichtigen der Einspruch zu, andererseits kann er die Anwendung der corresponding period aber auch selbst beantragen, wenn diese für ihn vorteilhaft ist.

Zur Erläuterung wird nachfolgend eines der vier Beispiele, die zu § 127 ITA vom Board of Inland Revenue veröffentlicht wurden und die in den meisten britischen Lehrbüchern abgedruckt und nachzulesen sind,⁺ angeführt:

Steuerpflichtiger Gewinn des Geschäftsjahres vom

1. 10. 1950 - 30. 9. 1951	36 000 £
1. 10. 1951 - 30. 9. 1952	18 000 £
1. 10. 1952 - 30. 6. 1953	12 000 £

Für 1954/55 sind die steuerpflichtigen Gewinne eines Zeitraumes von 12 Monaten, der am 30. 6. 1953 schliesst, zu veranlagern: 12 000 £ + 1/4 aus 18 000 £ = 16 500 £.

Im Veranlagungszeitraum 1953/54 sind die steuerpflichtigen Gewinne der corresponding period nach § 127 (3) ITA 1952 wie folgt zu versteuern:

$3/4$ aus 18 000 £ + $1/4$ aus 36 000 £ = 22 500 £.

1953/54 müssten somit 4 500 £ (22 500 £ ./ 18 000 £) noch zusätzlich zu der bereits erfolgten Veranlagung versteuert werden. Die Auswirkung der Bilanzstichtagänderung ist damit praktisch um ein Jahr vorverlegt. In unserem Beispiel, das eine Erhöhung der Basiswerte in der corresponding period errechnet, wird der Fiskus derjenige Partner sein, der an der Anwendung der corresponding period interessiert ist. Hätten die Gewinne der Jahre 1952-54 einen steigenden Trend aufgewiesen, wäre es der Steuerpflichtige gewesen, für den die Anwendung der corresponding period wünschenswert ist, weil sich dann eine Minderung der Basiswerte für 1953/54 ergeben hätte.

⁺ Siehe hierzu: Wilson H.A.R.J., a.a.O., Seite 199 ff.

Nun dürfen jedoch die Erhöhungen oder Minderungen der aus der corresponding period errechneten Basiswerte einen bestimmten Rahmen nicht sprengen, sie werden deshalb durch eine Durchschnittsrechnung, die "average computation" genannt wird, kontrolliert. In der "average computation" wird die Summe der Monate des Zeitraums, der mit dem neuen Bilanzstichtag endet, und der beiden vorhergehenden Basisjahre zu 36 Monaten (= 3 volle Jahre) ins Verhältnis gesetzt; aus diesem Verhältnis wird der durchschnittliche Gewinn errechnet und danach der Basiswert der "corresponding period" bemessen:

Gesamtgewinn in 33 Monaten v. 1.10.1950 - 30.6.1953 66 000 £

Basisgewinne für die drei fiskalischen Jahre

1952/53, 1953/54 und 1954/55 = $\frac{36}{33}$ aus 66 000 £ = 72 000 £

Davon sind versteuert:

1952/53 36 000 £

1953/54 18 000 £

1954/55 16 500 £

70 500 £

Es verbleiben

1 500 £

Nach der average computation ist in unserem Beispiel der zusätzliche Veranlagungswert 1953/54 auf 1 500 £ beschränkt. Hätten in vorstehendem Beispiel die steuerpflichtigen Gewinne der Geschäftsjahre 1950/51, 1951/52 und 1952/53 mit 12 000 £, 30 000 £ und 24 000 £ eine ansteigende Tendenz aufgewiesen, dann wäre es bei sonst ganz gleichen Verhältnissen nicht zu einer Erhöhung des Veranlagungswertes 1953/54, sondern zu einer Minderung von 30 000 £ auf 28 500 £ = 1 500 £ gekommen. Die average computation erinnert mit ihrer nivellierenden Zwecksetzung an die Einkommensbesteuerung auf der Grundlage eines mehrjährigen Durchschnittsgewinnes, wie sie in England schon im Jahre 1803⁺ allgemein eingeführt wurde und in den Folgejahren in den deutschen Einzelstaaten vorübergehend Nachahmung fand.

⁺ Barth K., a.a.O., Seite 151 ff.

Besondere Berechnungsfälle ergeben sich ausserdem dann, wenn der neue Bilanzierungstichtag in das vorausgehende Income Tax year vorverlegt wird, zum Beispiel vom bisherigen Stichtag am 30.6. auf den 31.3., das Ergebnis sind **zwei** Bilanzstichtage in **einem** fiskalischen Jahr. Da der neue, später im fiskalischen Jahr liegende Bilanzstichtag die neue Basisperiode abschliesst, würde hier ohne Bildung einer corresponding period und ohne average computation ein relativ langer Zeitabschnitt - im vorliegenden Falle 9 Monate - ohne Verwendung als Basisperiode bleiben.

Die gleiche Methode, wie oben zahlenmässig dargestellt, wird auch dann angewandt, wenn das durch den neuen Bilanzstichtag abgeschlossene Geschäftsjahr mehr als 12 Monate umfasst. Ausserdem bleibt noch eine gewisse Anzahl von Fällen übrig, auf die bei Bilanzstichtagänderung die average computation nicht anwendbar ist. So ist die average computation dann ausgeschlossen, wenn sie einen Wert zeitigt, der nicht zwischen dem Wert des bereits veranlagten Gewinnes des letzten alten Basisjahres und der neuerlich errechneten Gewinnhöhe der corresponding period liegt, oder wenn eines der Geschäftsjahre, die in die average computation einbezogen werden, mit Verlust abschliesst. Für solche Sonderfälle liegen keine offiziellen Richtlinien vor, die Basisberechnung erfolgt dann nach den individuellen Gegebenheiten. Weitere spezielle Erläuterungen dazu sind für die allgemeine Betrachtung der preceding year basis und ihrer Besonderheiten nicht wesentlich und unterbleiben deshalb.

Im vorstehenden Abschnitt wurde gezeigt welche Auswirkungen Bilanzstichtagänderungen im Rahmen der Ermittlung der hypothetischen Besteuerungsbasis haben. Vor allem sollte darauf hingewiesen werden, dass die Methode der Besteuerung nach der preceding year basis einer Störung im regelmässigen Ablauf der Geschäftsjahre nicht gewachsen ist. Solche Einschnitte können deshalb nur mit Hilfsmassnahmen, die, wie bei der Besteuerung nach der corresponding period, sogar abgeschlossene Veranlagungszeiträume wieder aufrollen können, überbrückt werden.

b) Eröffnung und Aufgabe eines Gewerbebetriebes

Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte nach der preceding year basis setzt zu ihrem guten Funktionieren einen bereits angelaufenen Gewerbebetrieb voraus, der keinerlei zeitlichen Unterbrechungen unterliegt, gleichbleibend bilanziert und auf absehbare Zeit nicht aufgegeben wird. Einirre der Abweichungen von der preceding year basis bei der Besteuerung der gewerblichen Einkünfte im Gründungsjahr und den darauf folgenden beiden Jahren einerseits, und dem der Liquidation vorausgehenden Jahr und dem Liquidationsjahr andererseits, sollen im folgenden etwas näher betrachtet werden.

ba) Die Besteuerungsbasis im Errichtungs- und den beiden folgenden Jahren

Gem. § 128 ITA 1952 dient als Veranlagungsbasis für das fiskalische Jahr, in welchem ein Gewerbebetrieb errichtet wird, der darauf zeitlich entfallende Gewinnanteil. Unter der Annahme, dass das erste Geschäftsjahr vom 1.7.1954 bis zum 30.6.1955 reicht und mit einem steuerlichen Gewinn von 18 000 £ schliesst, sind im Income Tax year 1954/55 13 500 £ zu versteuern. Wir haben es also gezwungenermassen mit einer Abkehr von der Zugrundelegung eines hypothetischen Besteuerungswertes für die Veranlagung zu tun; denn bei konsequenter Verfolgung der Methode der Besteuerung nach der preceding year basis würde mangels eines vorhandenen Besteuerungswertes eine Veranlagung im ersten, und gegebenenfalls - wenn das Geschäftsjahr nicht gerade am 5. April endet - auch im zweiten Income Tax year ausgeschlossen sein.

Im zweiten fiscal year wird der Steuerpflichtige mit dem steuerlichen Gewinn der gesamten ersten Rechnungsperiode - vorausgesetzt, dass diese nicht mehr und nicht weniger als 12 Monate umfasst - veranlagt. Der steuerliche Gewinn des Geschäftsjahres vom 1.7.1954 bis zum 30.6.1955, den wir mit 18 000 £ angenommen hatten, ist also teilweiser Basiswert für das Income Tax year 1954/55, vollständiger Basiswert für das Income Tax year 1955/56 und gem. § 127 ITA 1952 auch

1956/57. Somit hängt die in drei Steuerjahren aus gewerblichen Einkünften zu entrichtende Income Tax und Surtax wesentlich ab von dem steuerlichen Gewinn der ersten Geschäftsperiode. Es ist offensichtlich, dass sich bei dieser Art der Ermittlung der Besteuerungsbasis nicht nur die Besteuerung der tatsächlich entstandenen Einkünfte auf spätere fiskalische Jahre verschiebt, sondern dass die doppelte oder dreifache Heranziehung der Gewinne der ersten Geschäftsperiode als Besteuerungsbasis selbst dann zu Abweichungen der hypothetischen von den tatsächlichen gewerblichen Einkünften führt, wenn man die Summe aller während des Bestehens eines Gewerbebetriebes entstandenen und versteuerten Gewinne betrachtet.

Ist der Gewinn des ersten Geschäftsjahres niedriger als derjenige des zweiten und dritten Jahres, wie es beim Anlaufen eines Gewerbebetriebes wohl üblich sein wird, so wird der Steuerpflichtige gegen die mehrfache Verwendung des Gewinnes des ersten Geschäftsjahres als Besteuerungsbasis nichts einzuwenden haben. Was geschieht aber, wenn die Gewinne eine fallende Tendenz aufweisen? In diesem Falle bedeuten die Vorschriften des § 128 ITA 1952 eine Härte für den Steuerpflichtigen, und selbst die Aussicht, dass spätere Jahre mit wieder ansteigenden Gewinnen auf der Basis der vorhergehenden Jahre mit niedrigeren Gewinnen veranlagt werden, ist kein Ausgleich für die überhöhte steuerliche Belastung in den ersten Jahren nach der Errichtung, in denen sowieso mit einer angespannten Finanzlage des Gewerbebetriebes zu rechnen ist. Gegen die Besteuerung nach § 128 ITA 1952 ist dem Steuerpflichtigen jedoch durch § 129 ITA 1952 ein Optionsrecht gegeben. Auf Antrag können an Stelle der hypothetischen Einkünfte im zweiten und dritten Geschäftsjahr die tatsächlich angefallenen steuerlichen Gewerbegewinne in zeitlicher Aufteilung auf die fiskalischen Jahre veranlagt werden. Bedingung dafür ist

lediglich die gleiche Behandlung für beide Jahre. Nun wird der Antrag nach § 129 ITA 1952 oft schon nach dem Ablauf des zweiten Geschäftsjahres, das einen niedrigen Gewinn ausweist, gestellt, das Ergebnis des dritten Geschäftsjahres ist dann noch nicht bekannt und unter Umständen so hoch, dass die Option für beide Jahre für den Steuerpflichtigen keinen Vorteil bringt. Der Antrag entbehrt dann seines Zweckes und darf vom Steuerpflichtigen wieder zurückgezogen werden, so dass die Veranlagung nach § 128 ITA 1952 erfolgt.

Grund für die grosszügige Möglichkeit zur Zurücknahme des Antrages ist der absolute Härtemilderungszweck des § 129 ITA 1952, dessen Auswirkungen sich keinesfalls gegen den Steuerpflichtigen wenden sollen.

bb) Die Besteuerungsbasis im Jahre vor und während der Liquidation

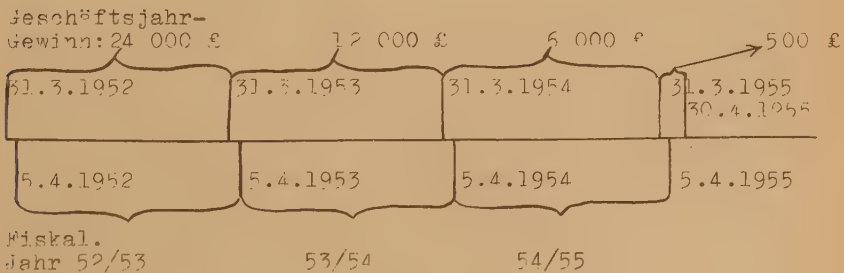
Aber nicht nur für die Veranlagung in den Jahren während und nach der Errichtung eines Gewerbebetriebes birgt die Methode der Besteuerung nach der preceding year basis Probleme, auch im Jahre der Liquidation und den vorausgehenden Jahren gilt es besonderen Gegebenheiten gerecht zu werden. Augenfälligste Besonderheit ist die Besteuerung in dem fiskalischen Jahr, in welchem das letzte Geschäftsjahr eines Gewerbebetriebes, bzw. die Liquidationsperiode endet. Besteuerungsgrundlage ist hier der tatsächlich angefallene steuerliche Gewinn. Unter der Annahme, dass der steuerliche Gewinn eines Gewerbebetriebes, der per 30.9.1955 liquidiert wird, für die Zeit vom 1.10.1954. - 30.9.1955 24 000 £ beträgt, sind im Income Tax Year 1955/56 6/12 aus 24 000 £ = 12 000 £ zu versteuern.

Für das vorletzte Geschäftsjahr wird sich die Finanzverwaltung gem. § 130 (1b) ITA 1952 eines Optionsrechtes bedienen - das als Gegenstück zu § 129 (2) ITA 1952 anzusehen ist - falls der auf dieses vorletzte Geschäftsjahr anteilig ent-

fallende tatsächliche steuerliche Gewinn höher ist, als die sich unter Anwendung der preceding year basis ergebenden Veranlagungswerte. Der Steuerpflichtige hat natürlich keinen Anspruch auf Veranlagung der tatsächlichen Gewinne im vorletzten Geschäftsjahr, wenn diese niedriger sind als diejenigen, die auf der preceding year basis ermittelt und versteuert werden.

Trotzdem besteht für den Steuerpflichtigen eine interessante Möglichkeit, den steuerpflichtigen Gewinn auf ganz legalem Wege zu beeinflussen, wenn der voraussichtliche Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in der Nähe des 5. April liegen sollte. In diesem Falle kann nämlich durch die Wahl eines Abschlusstages vor oder nach dem 5. April unter Umständen ein grosser Steuerbetrag eingespart werden. Grundsätzlich wird, wie ein anschliessendes Zahlenbeispiel zeigt, bei fallenden Jahresgewinnen die Betriebsaufgabe vor dem 5. April, bei steigenden Jahresgewinnen die Betriebsaufgabe nach dem 5. April vorzuziehen sein. Unter Ausserachtlassung der praktischen Erwägung, dass Gewerbebetriebe mit steigenden Gewinnen nur in Ausnahmefällen liquidieren werden, ergibt sich folgende aus theoretischen Gründen interessante Gegenüberstellung, bei der die Entscheidung zu treffen ist, ob der Gewerbebetrieb zum üblichen Bilanzstichtag am 31.3. oder erst zum 30.4. aufzugeben ist:

Aufgabe des Gewerbebetriebes bei fallenden Jahresgewinnen



Bei Aufgabe des Gewerbebetriebes zum 31.3.1955 sind zur Income Tax zu veranlagen für das fiskalische Jahr

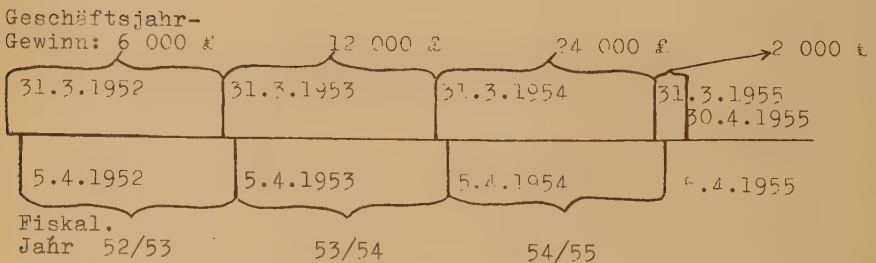
1954/55	6 000 £
1953/54 (keine Option, da fallender Gewinn)	24 000 £
Sa. der steuerpflichtigen Gewinne	<u>30 000 £</u>

Bei Aufgabe des Gewerbebetriebes zum 30.4.1955 sind zur Income Tax zu veranlagen für das fiskalische Jahr

1955/56	500 £
1954/55	12 000 £
1953/54	<u>24 000 £</u>
Sa. der steuerpflichtigen Gewinne	<u>36 500 £</u>

Für den Zeitraum vom 1.4. - 30.4. wird ein Gewinn von 500 £ ausgewiesen, die Erhöhung der Summe der steuerpflichtigen Gewinne beträgt jedoch infolge der Verschiebung der Besteuerungsbasis 6 500 £. In diesem Falle ist also die Aufgabe des Gewerbebetriebes per 31.3. zu empfehlen.

Aufgabe des Gewerbebetriebes bei steigenden Jahresgewinnen



Bei Aufgabe des Gewerbebetriebes zum 31.3.1955 sind zur Income Tax zu veranlagten für das fiskalische Jahr

1954/55	24 000 £
1953/54 (Option, da steigender Gewinn)	<u>12 000 £</u>
Sa. der steuerpflichtigen Gewinne	<u>36 000 £</u>

Bei Aufgabe des Gewerbebetriebes zum 30.4.1955 sind dagegen zur Income Tax zu veranlagten für das fiskalische Jahr

1955/56	2 000 £
1954/55 (Option, da steigender Gewinn)	24 000 £
1953/54	<u>6 000 £</u>
Sa. der steuerpflichtigen Gewinne	<u>32 000 £</u>

Für den Zeitraum vom 1.4. - 30.4. wird ein Gewinn von 2 000 £ ausgewiesen, die Summe der steuerpflichtigen Gewinne vermindert sich jedoch infolge der Verschiebung der Besteuerungsbasis um 4 000 £. Es wird deshalb zweckmässig sein, den Gewerbebetrieb erst nach dem 5.4. aufzugeben.

Aus dem bisher Gesagten lässt sich schon erkennen, mit welchen Mängeln der hypothetische Besteuerungswert behaftet ist und wie stark er von der Höhe der tatsächlich angefallenen gewerblichen Einkünfte abweichen kann. Dank der Veranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes sind derlei Probleme infolge der Besteuerung der tatsächlich im Veranlagungszeitraum angefallenen Gewinne in der Bundesrepublik unbekannt. Selbst wenn nach dem neuesten Stand der Gesetze bei abweichendem Wirtschaftsjahr eines Gewerbebetriebes die Gewinne jenem Kalenderjahr zugerechnet werden, in dem das Wirtschaftsjahr abschliesst, ergeben sich noch

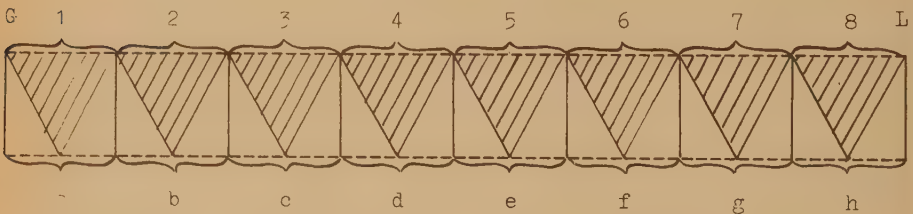
immer keine hypothetischen Besteuerungswerte in der Art der Besteuerung nach der preceding year basis.

bc) Graphische Darstellung der hinsichtlich des Zeitraums unterschiedlichen Veranlagung gewerblicher Einkünfte zur Income Tax und zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

Die folgenden Skizzen zeigen die Entstehung und Veranlagung gewerblicher Einkünfte während des gesamten Ablaufs eines Gewerbebetriebes. Die Reihe der Bilanzjahre bzw. business years und der dazugehörigen Gewinne wird durch Ziffern, die Reihe der Veranlagungszeiträume - d.h. der Kalenderjahre und fiscal years - durch Buchstaben gekennzeichnet. G = Zeitpunkt der Gründung, L = Zeitpunkt der Liquidation.

In der Bundesrepublik Deutschland, einheitlich für Einkommen- und Körperschaftsteuer:

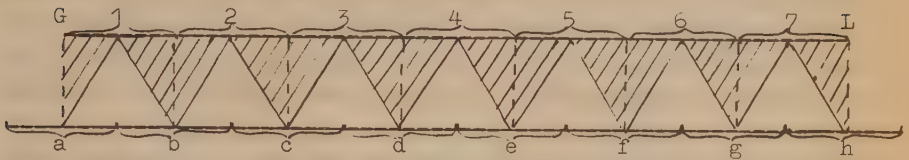
- 1.) Für den Fall der zeitlichen Übereinstimmung von Bilanz- und Kalenderjahr.



Der Gewinn des Bilanzjahres entspricht dem für das Kalenderjahr zu veranlagenden Gewinn.

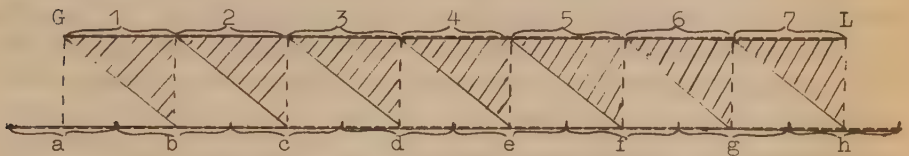
2.) Für den Fall des abweichenden Wirtschaftsjahres.

a) Handhabung bis zum Veranlagungszeitraum 1956



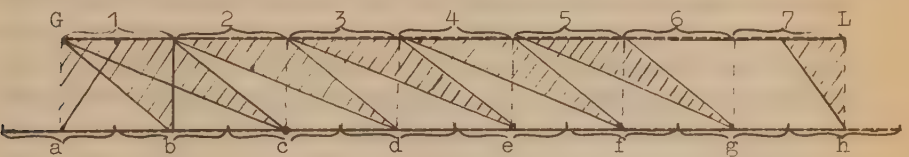
Die Skizze setzt voraus, dass per 30.6. bilanziert wird und der Umsatz sich 50 : 50 auf die jeweiligen Kalenderjahre aufteilt.

b) Handhabung ab Veranlagungszeitraum 1957

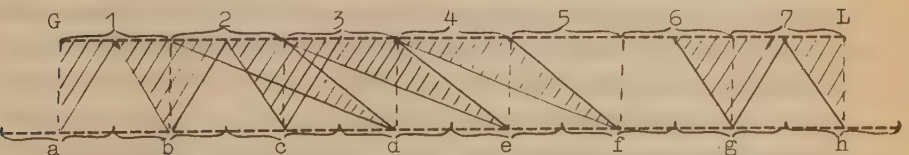


Im Vereinigten Königreich von Grossbritannien u. Nordirland:

1.) Ohne Berücksichtigung der Optionsmöglichkeit nach § 129 (2) u. § 130 (1b) ITA 1952



2.) Mit Berücksichtigung der Optionsmöglichkeiten nach § 129 (2) u. § 130 (1b) ITA 1952



Die Skizzen setzen voraus, dass per 30.9 bilanziert wird.

Die graphische Gegenüberstellung der bilanziellen Gewinnermittlungsperioden und der dazugehörigen Veranlagungszeiträume lässt erkennen, wie in der Bundesrepublik die tatsächlich entstandenen Gewinne im zeitlich gleichen Veranlagungszeitraum versteuert werden, wobei dahingestellt bleiben soll, inwieweit dies bei der Aufteilung der Gewinne nach dem Umsatz zutrifft und inwieweit die Veranlagung des vollen Wirtschaftsjahrgewinnes im Kalenderjahr der Bilanzierung bereits eine Verschiebung der Besteuerung bedeutet. Jedenfalls besteht immer die Sicherheit, dass alle im Leben eines Gewerbebetriebes anfallenden steuerlich relevanten Gewinne einmal als Besteuerungsbasis dienen. Dagegen zeigt das britische Beispiel, dass die Ermittlung des hypothetischen Besteuerungswertes nach der preceding year basis auf Kosten der gleichmässigen Besteuerung aller Gewinne geht. Gleichgültig ob mit oder ohne Option, die Gewinne einiger Finanzjahre dienen immer mehrmals als Besteuerungsbasis, während diejenigen anderer überhaupt ausscheiden.

Zum Abschluss muss noch erwähnt werden, dass die Besteuerung auf der Grundlage der im Veranlagungszeitraum tatsächlich angefallenen Gewinne im Ablauf der britischen Zeitraumbesteuerung - mit Veranlagung schon während der Besteuerungsperiode - immer ein Ausnahmefall und schon wegen der Verwaltungsarbeit, die durch zwangsläufig der Veranlagung nachhinkende "claims" verursacht wird, auf ein Mindestmass beschränkt werden muss.

c) Eigentümerwechsel und Umgründungen

Die Bestimmungen der §§ 127 ff. ITA 1952 finden grundsätzlich nicht nur bei Neugründungen, sondern auch bei Eigentümerwechsel, Veränderung des Gesellschafterstandes einer Personalgesellschaft und bei Umgründungen Anwendung. Dies entspricht dem Charakter der Income Tax als Personalsteuer, die nicht auf das Unternehmen, sondern auf den Unternehmer hingeeordnet ist. So werden also Gewerbebetriebe, die in der Hand eines Einzel-

unternehmers oder einer Personalgesellschaft waren und unter anderer Zusammensetzung der Eigentümer oder von einer Kapitalgesellschaft, an der die bisherigen Eigentümer beteiligt sind, weitergeführt werden, nach § 19 Finance Act 1953 wie ein neugegründeter Gewerbebetrieb behandelt. Wird dagegen innerhalb einer Personalunternehmung nur ein Teil der Gesellschafter gewechselt, oder wird eine Einzelunternehmung in eine Personalgesellschaft oder umgekehrt übergeleitet, wobei jeweils eine oder mehr Personen als Unternehmer nicht ausscheiden dürfen, so kann von allen Beteiligten ein Antrag auf ununterbrochene, weiterlaufende Veranlagung nach der preceding year basis gestellt werden. Mit der Stattgabe dieses Antrages werden die Übernehmer des Gewerbebetriebes nach dem Ausmass der Einkünfte ihrer Vorgänger mit Income Tax belastet. Deshalb muss einem solchen Antrag eine genaue Berechnung der auf Grund der preceding year basis anfallenden Income Tax und Surtax vorausgehen, damit die Steuerschuldübernahme bei der Kaufpreisermittlung berücksichtigt werden kann. Interessant ist, dass bis zum Ergehen des Finance Act 1953 dagegen bei teilweisem Gesellschafterwechsel die Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn eines Antrages bedurfte und die Income Tax somit starke Züge einer Betriebssteuer aufwies.

Die gesetzlichen Vorschriften über die Besteuerung der laufenden Jahresgewinne bei Umgründungen hat Kapitalgesellschaften des öfteren veranlasst, bei fallenden Gewinnen Umgründungen aus steuerlichen Motiven vorzunehmen. Auf diesem Wege war es nämlich möglich, hohe Gewinne aus Wirtschaftsjahren vor der Umgründung (vergleiche die Skizzen auf Seitell2, Gewinne der business years 6 und 7, bzw. 5 und 6) als Besteuerungsbasis auszuschalten und dafür die niedrigeren Gewinne der Jahre unmittelbar vor und nach der Umgründung heranzuziehen. Ausschlaggebend und riskant war dabei jedoch immer die Beurteilung der Gewinnchancen für das erste Jahr nach der Umgründung. Solche Steuermanipulationen sind jedoch heute nicht mehr möglich,

denn § 17 Finance Act 1954 hat hier einen Riegel durch die Bestimmung vorgeschoben, dass eine Abweichung von dem System der Besteuerung nach der preceding year basis bei Umgründungen nicht erlaubt ist, wenn die neue Kapitalgesellschaft zu 75 % in den gleichen Händen ist wie es die alte war.

Damit sind die interessantesten Auswirkungen der Besteuerung gewerblicher Einkünfte auf hypothetischer Basis aufgezeigt, und es ergibt sich in etwa ein Bild von den Unterschieden zwischen der deutschen Zeitraumbesteuerung nach tatsächlich angefallenen Gewinnen und der britischen Zeitraumbesteuerung auf der Basis hypothetischer Gewinnwerte.

D. Unterschiede in der Ermittlung des steuerpflichtigen gewerblichen Gewinns

Ausgangspunkt für die sachliche Ermittlung gewerblicher Einkünfte ist, gleichgültig ob es sich um die Besteuerung durch die Income, Sur- oder Profits Tax einerseits oder die Einkommen- und Körperschaftsteuer anderseits handelt, im wesentlichen der buchhalterisch ermittelte Geschäftsgewinn. Auf Besonderheiten der kaufmännischen Buchführung und Gewinnermittlung in Grossbritannien braucht hier nicht eingegangen zu werden, weil sie keine für steuerliche Fragen wesentliche Abweichungen von deutschen Verhältnissen aufweisen. Sowohl im Vereinigten Königreich als auch in der Bundesrepublik gibt es keine gesetzlichen Bestimmungen mit konkreten Formvorschriften für die steuerliche und kaufmännische Buchhaltung. Aber auch in Grossbritannien wird von einer steuerlich ordnungsmässigen Buchführung, die auf dem Handelsrecht aufbaut, verlangt, dass sie übersichtlich, vollständig, inhaltlich richtig und zuverlässig sei, genau so, wie das in den deutschen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung verankert ist.⁺

Trotzdem besteht zwischen der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes in der Bundesrepublik und in Grossbritannien eine Vielzahl von Unterscheidungen; von einigen der wichtigsten soll im folgenden die Rede sein. Diese Unterschiede sind teils formeller, teils materieller Natur. Ausserdem werden Besonderheiten bei der Gewinnermittlung für Zwecke der Surtax und der Profits Tax erwähnt werden müssen.

1. Unterschiede hinsichtlich der formellen Gewinnermittlung

Nach § 2 (4) 1 EStG entspricht der gem. §§ 4 ff. EStG ermittelte

⁺ Gnam, Die handelsrechtlichen Grundlagen der ordnungsmässiger Buchführung, veröffentlicht in "Der Betrieb" 1954, S. 581 ff.

Gewinn den gewerblichen Einkünften; ebenso bemisst sich gem. § 5 KStG das steuerpflichtige Einkommen einer Körperschaft nach dem Gewinn. Auch das britische Steuerrecht geht für die Einkunftsermittlung nach Schedule D, I und II primär vom kaufmännisch ermittelten Gewinn aus. Wo jedoch eine einfache Einnahmen-Ausgabenrechnung den Bedürfnissen der Geschäftsführung entspricht, gilt auch diese als ausreichende Rechnungslegung. Weder im Income Tax Act noch in den Finance Acts sind konkrete Formvorschriften für die Ermittlung des Gewerbegewinns enthalten.

Die im deutschen Einkommensteuergesetz vorgesehene Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen bei natürlichen Personen nicht nach den Einkünften, sondern nach dem Verbrauch zu bemessen, gibt es in Grossbritannien nicht. Nun, auch in der Bundesrepublik hat diese in § 48 EStG geregelte Verbrauchsbesteuerung fast nur theoretische Bedeutung, denn ihr Anwendungsbereich ist infolge der in § 48 eingebauten Klauseln sehr beschränkt.

Zur Ermittlung des gewerblichen Gewinns sind in der Bundesrepublik grundsätzlich drei Wege möglich. Der wichtigste davon ist die Gewinnermittlung buchführender Gewerbetreibender auf Grund des bilanziellen Bestandsvergleichs, daneben besteht für Minderkaufleute die Möglichkeit der Gewinnermittlung ohne oder mit einem beschränkten Bestandsvergleich, nämlich unter Ausschluss des Ansatzes von Grund und Boden. An dritter Stelle sind noch die Schätzungen, d.h. die Gewinnermittlungen nach Richtsätzen zu nennen. Wie schon gesagt, herrscht auch in Grossbritannien die Ermittlung des gewerblichen Gewinns mit Hilfe ordnungsmässiger kaufmännischer Buchführung vor, es besteht aber nicht die Differenzierung gegenüber der einfachen Einnahmeüberschussrechnung wie wir sie im deutschen Steuerrecht kennen. Eine solche Unterscheidung ist für die britische Gewinnermittlung auch gar nicht erforderlich, weil, wie wir noch sehen werden, der Gewinnermittlung niemals die Bilanz zu Grunde gelegt wird und deshalb dem bilanziellen Bestands-

vergleich keine steuerliche Bedeutung zukommt. Ausserdem besteht noch die Möglichkeit der Schätzung, die mit Hilfe von Erfahrungssätzen - ähnlich den deutschen Richtsatzzahlen - vorgenommen werden kann. Der Schätzung wird aber in Grossbritannien die Berechnung des gewerblichen Gewinns mit Hilfe des sogenannten "means test" vorgezogen. Einen "means test" wird der Inspector of Taxes immer dann vorzunehmen versuchen, wenn ihm offensichtlich mangelhafte oder unrichtige Abschlüsse und Rechnungsunterlagen vorgelegt werden oder wenn überhaupt keine Bücher vom Steuerpflichtigen geführt werden. Bei dem "means test", der häufig Geldstrafen wegen Vernachlässigung der steuerlichen Pflichten nach sich zieht, handelt es sich um eine Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung des Gesamtvermögens des Steuerpflichtigen am Anfang und am Ende des Steuerabschnitts unter Berücksichtigung des Aufwands für Lebenshaltung und eventueller Kapitalzu- oder -abgänge, die von der Income Tax nicht erfasst werden. Die Gewinnermittlung mit Hilfe des "means test" stellt eine Ausnahme dar, ihre Anwendung ist beschränkt und deshalb ohne grosse Bedeutung; wenn sie hier trotzdem zitiert wird, dann nur im Zusammenhang mit dem deutschen Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1, Satz 1 EStG. Der "means test" ist ebenso wie die §§ 4 - 6 EStG ein Ausfluss statischen Bilanzdenkens, und auch in § 4 Abs. 1, Satz 1 EStG heisst es: "Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen". Im Gegensatz zu dem Ausnahmefall der statischen Ergebnisrechnung des "means test" und der eben zitierten Vorschrift des § 4 EStG weist die sonst übliche britische Steuergewinnermittlung stark dynamische Züge auf. So wird der net profit und daraus der adjusted profit bei ausreichender ordnungsmässiger Buchführung nicht durch Vermögensvergleich aus dem balance sheet - das ist die Bilanz - sondern als Saldo zwischen Ertrag und Aufwand aus dem profit and loss account entwickelt. Im britischen Steuerrecht steht deshalb vor der Frage nach der Aktivierung und Passivierung die Frage nach der steuerlichen Ab-

zugsfähigkeit (§ 137 ITA 1952). Der stärkste formale Unterschied gegenüber der deutschen Steuergewinnermittlung auf Grund eines bilanziellen Bestandsvergleichs ist in der Ermittlung des net profit aus der Gewinn- und Verlustrechnung zu sehen. Während in Grossbritannien der balance sheet einer Steuererklärung über gewerbliche Einkünfte nicht beigegeben zu sein braucht, weil er sehr geringen steuerlichen Aussagewert hat, wird nach deutschem Steuerrecht der steuerlichen Bilanz sehr grosse Beachtung geschenkt und der Gewinn- und Verlustrechnung nur untergeordnete Bedeutung beigemessen. So enthalten die deutschen Betriebsprüfungsberichte der Finanzverwaltung stets die abgeänderten Steuerbilanzen, jedoch sehr selten die zugehörigen Gewinn- und Verlustrechnungen. In England besteht seit dem Company Law von 1948 für Companies gem. Schedule VIII, Part 1 die Vorschrift, Gewinne durch Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nachzuweisen. Im übrigen dominiert steuerlich weiterhin die Ergebnisrechnung in Form eines income account. Die Vermögensrechnung besteht daneben ohne jeden Zusammenhang mit dem income account als capital account.⁺

Wenn nun die deutsche Steuergesetzgebung die Gewinnermittlung aus der Bilanz vorsieht und damit dem statischen Ergebnisrechnen das Wort zu reden scheint, soll damit nicht gesagt werden, dass in ihr keine dynamischen Einflüsse wirksam wären. Auch die deutsche Steuergewinnermittlung tendiert zur dynamischen Bilanzauffassung im Sinne Schmalenbachs, kann aber die Einflüsse der handelsrechtlichen Bilanz, auf der sie aufbaut, nicht verleugnen. Als Beispiel für die vorhandenen dynamischen Merkmale sei nur auf die Nachverrechnung früherer Ausgaben, die sich aus § 7 EStG - Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung - ergibt, verwiesen.

Eine weitere Unterscheidung in der formalen Gewinnermittlung

⁺ Siehe hierzu:

Barth, K., a.a.O., Seite 133 ff.

zeigt sich in folgendem: Die deutsche Steuerbilanz weist den steuerlichen Gewinn aus, die britische Gewinn- und Verlustrechnung dagegen ermittelt den Gewinn nach kaufmännischen Gesichtspunkten ohne Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften. Der adjusted profit, also der steuerliche Gewinn, ergibt sich erst aus der zusätzlichen, sogenannten Income Tax Computation. Soweit dieser adjusted profit auch noch der Surtax oder Profits Tax unterliegt, sind ausserdem bestimmte Zu- und Absetzungen, auf die später noch eingegangen werden wird, vorzunehmen. Auch in der deutschen Steuerpraxis sind Zu- und Absetzungen ausserhalb der Bilanz möglich, jedoch nicht der Normalfall. Es kommt gelegentlich vor, dass nur der Handelsbilanzgewinn ermittelt wird, jedoch wegen nur geringfügiger steuerlicher Abweichungen eine gesonderte Steuerbilanz unterbleibt. Die wenigen steuerlichen Zu- und Absetzungen, wie z.B. Spendenabzüge oder entrichtete Kapitalertragsteuer - letztere bei netto verbuchten Kapitalerträgen - können dann ausserhalb der Bilanz berücksichtigt werden. In einem solchen Falle besteht in begrenztem Ausmass Ähnlichkeit mit der britischen Zweiteilung in eine kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung und eine Income Tax Computation.

Die britische Methode ist im Vergleich zur deutschen Steuer Gewinnermittlung zweifellos die primitivere, sie erspart aber andererseits Diskussionen über die Problematik von Handels-, Steuer- und Einheitsbilanz und bietet dem Veranlagungsbeamten eine grosse Übersichtlichkeit hinsichtlich der vorgenommenen steuerlichen Abzüge. Trotzdem wird die britische Finanzverwaltung, ebenso wie die deutsche, Wert darauf legen, dass fragliche Gliederungsposten des profit and loss account und der Income Tax Computation erläutert werden.

Der deutsche Steuerpraktiker, der davon ausgeht, dass steuerliche Abschreibungen Aufwand sind, der in die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. nach der britischen Methode in die Income Tax Computation eingeht, wird unter den Posten der Income Tax Computation vergeblich nach steuerlichen Abschreibungen auf

das Anlagevermögen suchen. In dieser Berechnung sind ganz im Gegenteil Zusetzungen sogenannter depreciations - das sind die bilanziellen Abschreibungen - zu finden. Die steuerliche Abschreibung ist nach britischem Steuerrecht kein abzugsfähiger Posten der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Income Tax Computation, sondern "an allowance against the assessment", das heisst ein erst bei der Veranlagung abzugsfähiger Posten und damit ein ausserhalb der Gewinnermittlung stehender steuertechnischer Abzugsbetrag. So schreibt auch Wilson, H.A.R.I.⁺: "The allowance is for the year of assessment, and is therefore deducted in the assessment, and not as an expense in the accounts". Die Ursache für die Abweichung der Abschreibungsermittlung vom laufenden Bilanzjahr ist auf die für die Income Tax vorgeschriebene Gewinnermittlung nach der preceding year basis zurückzuführen. Würde sich der adjusted profit, der auf der preceding year basis aufbaut, erst nach Abzug der Abschreibungsbeträge ergeben, so käme es vor, dass die Abschreibungssumme eines Bilanzjahres für mehrere fiskalische Jahre wirksam wäre oder in anderen Fällen überhaupt nicht berücksichtigt würde. Da sich auch in Grossbritannien die jährlichen Abschreibungsbeträge der Höhe nach nicht gleichmässig über die Nutzungszeit eines Anlagegutes verteilen, sondern vor allem durch einmalige Anfangsabschreibungen variieren, würde einmal zu viel und einmal zu wenig abgeschrieben werden. Aus diesem Grunde behilft man sich mit Abschreibungen, die auf den Veranlagungszeitraum bezogen werden. Ein Anlagegut wird in jenem fiskalischen Jahr erstmals abgeschrieben, das der preceding year basis zugeordnet ist, in welche das Anschaffungsdatum fällt, und letztmals - falls es bis dahin nicht schon abgeschrieben ist - in dem fiskalischen Jahr, dem die preceding year basis des Ausscheidungsdatums entspricht. Für alle jene Fälle, in

⁺ Wilson, H.A.R.I., a. a. O., Seite 148

denen nach dem tatsächlich angefallenen Gewinn veranlagt wird, bestehen besondere gesetzliche Bestimmungen.

Da bei der Profits Tax Bilanzierungsperiode und Steuerabschnitt übereinstimmen, entfällt auch ein gesonderter Abzug von Abschreibungen; diese sind vielmehr in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten, ebenso wie das bei der deutschen Steuergewinnermittlung auch der Fall ist.

2. Unterschiede hinsichtlich der materiellen Gewinnermittlung

Der materiellen Unterschiede zwischen deutscher und britischer Steuergewinnermittlung wären eine Menge aufzuzählen. Da es hier aber nicht darauf ankommt, eine erschöpfende Darstellung aller unterschiedlichen Merkmale zu geben, sondern nur eine Auswahl charakteristischer Unterscheidungsmerkmale getroffen werden soll, die das Wesentliche britischer und deutscher Einkommensbesteuerung beleuchten, werden im folgenden nur Beispiele aus zwei besonderen Teilbereichen der Steuergewinnermittlung besprochen. Einmal soll über die unterschiedliche Aktivierung und Bewertung gesprochen werden, weil diesem Gebiet in der Bundesrepublik sehr viel Bedeutung beigemessen wird, zum anderen soll in einem weiteren Abschnitt auf materielle Besonderheiten des britischen profits and loss account und der Income Tax Computation eingegangen werden, weil diesen in der britischen Steuergewinnermittlung die zentrale Stelle vorbehalten ist.

a) Aktivierung und Bewertung nach deutschem und britischem Steuerrecht

Eine der primären Fragen, die bei der Gründung eines gewerblichen Unternehmens bereits im Zusammenhang mit Planung und Finanzierung auftauchen, ist die der Einbringung von Grundstücken. In der Bundesrepublik knüpfen sich an die Entscheidung der Frage, wann Grundstücke eingebracht werden müssen, sollen oder können steuerliche Auswirkungen von weittragender Bedeutung.

Grundsätzlich können Grundstücke nach deutschem Steuerrecht selbst dann eingebracht und bilanziert werden, wenn es sich bei ihnen um keine "Geschäftsgrundstücke" im Sinne des Bewertungsgesetzes handelt. Eine Begrenzung ist lediglich durch § 4 (1), letzter Satz EStG für nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende gegeben. Andererseits ist aber bei Vollkaufleuten die Bilanzierung von Grundstücken unumgänglich, wenn diese für den Betriebsablauf notwendig sind. Dies geht sogar so weit, dass Grundstücke, die beispielsweise im Eigentum eines einzelnen Gesellschafters einer Handelsgesellschaft sind, als steuerliches Sonderanlagevermögen in die Steuerbilanz der Gesellschaft eingehen, wenn sie betriebsnotwendig sind. In dem weiten Spielraum zwischen bilanzieren können und müssen liegen alle jene Fälle, bei denen überlegt werden muss, ob die Bilanzierung steuerlich zweckmässig ist oder nicht. Für Kapitalgesellschaften sind derartige Überlegungen selbstverständlich gegenstandslos, weil ihr Eigentum immer bilanzierbares Betriebsvermögen sein muss.

Ein starkes Argument gegen die Bilanzierung von Grundstücken ist meistens der Hinweis auf die Versteuerung des über den Buchwert hinausgehenden Erlöses bei einer eventuellen späteren Veräusserung. Unter diesem Aspekt wird man deshalb - unter Ausserachtlassung etwaiger Unterschiede in der Abschreibungsmöglichkeit - dort, wo die Wahl möglich ist, Grundstücke nicht in das Firmenvermögen einbringen.

Bestehen nun hinsichtlich der Aktivierung von Grundstücken auch für den britischen Gewerbetreibenden ähnliche Möglichkeiten? Nach dem britischen Steuerrecht sind Gewinne, die aus der Veräusserung von Kapitalanlagen herrühren, keine steuerpflichtigen gewerblichen Einkünfte, soweit diese Veräusserungsgewinne die in Anspruch genommenen Abschreibungen übersteigen. Es besteht also nicht die Vorschrift der Versteuerung von Veräusserungsgewinnen im deutschen Sinne. Grundstücke, wie übrigens jedes andere Anlagegut auch, unterliegen bei ihrem Ausscheiden aus dem Verband des Gewerbebetriebes einer Kontroll-

rechnung, die Buchwert und Verkaufserlös einander gegenüberstellt und bei einem gegenüber dem Buchwert höheren Verkaufserlös ein balancing charge, das ist ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, der auf die Höhe der in Anspruch genommenen Abschreibungen begrenzt ist, feststellt. Infolge dieser Beschränkung werfen unbebaute Grundstücke, die ja nicht abschreibungsfähig sind, überhaupt keinen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn ab. Ausserdem sind Gewinne aus der Veräußerung von bebauten Grundstücken mit einem Lebensalter von mindestens 50 Jahren nicht steuerpflichtig, weil man davon ausgeht, dass dann die normale steuerliche Nutzungsdauer erschöpft ist, das Grundstück also abgeschrieben sein muss und deshalb keine zu hoch vorgenommenen Abschreibungen durch balancing charges ausgeglichen werden müssen. Wenn man nun noch erfährt, dass die Bestimmungen hinsichtlich der Ermittlung von balancing charges und allowances auch für den privaten, nicht gewerbetreibenden Verpächter von "industrial buildings and structures" gelten, dann ist es offensichtlich, dass Bilanzierung oder Nichtbilanzierung von Anlagewerten für den britischen Steuerpflichtigen kein Problem ist.

Die Wertansätze des materiellen Anlagevermögens basieren in beiden Staaten auf den Anschaffungs- oder Herstellkosten. Da aber im britischen Steuerrecht die Gewinnermittlung nicht vom bilanziellen Vermögensvergleich ausgeht, findet die steuerliche Bewertung in der Bilanz auch keinen sichtbaren Niederschlag. Alles Anlagevermögen hat Kapitalcharakter; nach diesem Grundsatz des britischen Steuerrechts dürfen die Anschaffungskosten nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehen und deshalb sind auch Reparaturen, die sich werterhöhend auf die Anlagen auswirken, nicht abzugsfähig. Nun, auch in der Bundesrepublik wird Herstellungs- und Anschaffungsaufwand aktiviert, trotzdem ist die Stellung des Anlagevermögens und der steuerlichen Abschreibungen darauf im britischen Steuerrecht eine ganz andere als im deutschen. Während im deutschen Steuerrecht bei der Gewährung von Abschreibungen von der betriebswirtschaftlichen Erkenntnis ausgegangen wird, dass auch die

Investitionsgüter durch ihre Nutzung in die Produktion eingehen, die Abschreibungen deshalb nachzuverrechnender Aufwand sind, der in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehen muss, misst das britische Steuerrecht den Abschreibungen keinen Aufwandscharakter zu, sondern betrachtet sie lediglich als steuertechnische Abzugsposten. Diese differenzierte Anschauung hat jedoch auf die materielle Auswirkung für den Steuerpflichtigen keinen Einfluss. So gliedern sich die steuerlichen Abschreibungen in beiden Staaten ohne Unterschied für natürliche und juristische Personen in Abschreibungen wegen Bewertungsfreiheit und wegen Abnutzung.

Wenden wir uns zuerst den Abschreibungen wegen Bewertungsfreiheit zu. Abgesehen von der Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter und den Sonderabschreibungen im Rahmen der Investitionshilfe galt für die Abschreibungen wegen Bewertungsfreiheit für Gebäude, Maschinen, maschinelle Anlagen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung in der Bundesrepublik nur eine sehr beschränkte Anwendungsdauer, nämlich vom 1.1.1949 bis zum 30.6.1951. Nach diesem Zeitpunkt bestand die Möglichkeit der Sonderabschreibung nur mehr für einen sehr begrenzten Personenkreis weiter. Die Abschreibung wegen Bewertungsfreiheit durfte nur für Ersatzbeschaffungen in Anspruch genommen werden, hatte also vorwiegend den Zweck, Investitionslücken infolge von Kriegseinwirkungen aufzufüllen. Die Höhe dieser Sonderabschreibungen betrug bei Gebäuden 20 %, bei Maschinen, maschinellen Anlagen, Werkzeugen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 50 % der Anschaffungs- bzw. Herstellkosten; sie konnte im Jahre der Anschaffung voll, oder auf die ersten beiden Jahre verteilt in Anspruch genommen werden. Die Abschreibung wegen Abnutzung bestand daneben in voller Höhe weiter, musste aber im dritten Nutzungsjahr auf die Restnutzungsdauer umgestellt werden. Voraussetzung für die Gewährung der Abschreibung wegen Bewertungsfreiheit war eine ordnungsmässige Buchführung.

Die den deutschen Sonderabschreibungen wegen Ersatzbeschaffung (1.1.1949 - 30.6.51) zu vergleichenden britischen Sonderab-

schreibungen, die ebenfalls die Neuinvestition in der Wirtschaft anreizen sollten, sind die Initial Allowance und die Investment Allowance. Beide sind jedoch im Gegensatz zur deutschen Handhabung nicht auf Ersatzbeschaffungen beschränkt. Initial Allowances wurden seit dem 6.4.1946 im Jahre der Anschaffung neben den Abschreibungen wegen Abnutzung gewährt. Sie betrugen für Gebäude ohne Grund- und Bodenansatz - dieser ist in Grossbritannien ebensowenig abschreibungsfähig wie in der Bundesrepublik - 10 % der Herstellkosten. Für "machinery and plants" betrug die Initial Allowance 20 %, wurde aber 1949/50 auf 40 % erhöht, dann durch den Finance Act 1952 vollständig gestrichen und 1953 mit 20 % wieder eingeführt. Im fiskalischen Jahr 1954/55 ist die Initial Allowance durch die Investment Allowance ersetzt worden (Sec. 16 (3) FA 1954). Die Investment Allowances nehmen eine Sonderstellung ein, sie sind keiner deutschen steuerlichen Abschreibungsart vergleichbar. Ihre Einführung ist auf die anhaltenden dringenden Hinweise aus Kreisen der Industrie zurückzuführen, ihr Sinn und Zweck ist der Anreiz zu Neuinvestitionen in der Wirtschaft, damit die Wettbewerbslage gegenüber dem ausländischen Markt gestärkt wird. Dass es sich bei den Investment Allowances um eine steuerliche Vergünstigung handelt, die primär die Prosperität der gesamten Wirtschaft und erst in zweiter Linie diejenige des einzelnen Steuerpflichtigen fördern will, ergibt sich daraus, dass die Investment Allowance nur für die Anschaffung solcher Güter begehrt werden kann, die dem einzelnen Gewerbebetrieb ungenutzt, also fabrikneu zugehen. Investment Allowances können somit niemals für Secondhand-Anschaffungen in Anspruch genommen werden; dies im Gegensatz zu den früheren Initial Allowances und den deutschen Abschreibungen nach § 7a EStG 1949. Wichtigstes Kriterium der Investment Allowances ist jedoch folgendes: Bei der Berechnung der annual allowances, das sind die jährlichen Abschreibungen wegen Abnutzung, ist die vorgenommene Investment Allowance nicht zu berücksichtigen. Das bedeutet, dass nach Ablauf der voraussichtlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes nicht nur die vollen Anschaffungskosten durch annual allowances erfasst sind, sondern dass zu-

sätzlich ein Betrag von 20 % der Anschaffungskosten abzugsfähig ist. Somit erweist sich besonders in der Form der Investment Allowances die Verschiedenheit der britischen steuerlichen Abschreibungen von den deutschen steuerlichen Abschreibungen. Die britischen allowances sind keine buchhalterischen Abschreibungen, die eine sich stufenweise vollziehende Liquidation darstellen, sondern steuertechnische Abzugsposten. Da die Bemessung und Absetzung der britischen allowances ausserhalb der Bilanz vor sich geht, bedeutet die Abschreibung über die Anschaffungskosten hinaus auch keine buchhalterische Schwierigkeit. Würden dagegen in der Bundesrepublik Abschreibungen über die Anschaffungskosten hinaus möglich sein, wie das im Hinblick auf steigende Wiederbeschaffungskosten schon oft proklamiert, jedoch nie praktisch durchgeführt wurde, dann müsste die Differenz zwischen der Summe aller auf ein Wirtschaftsgut vorgenommenen Abschreibungen und den Anschaffungskosten in der Bilanz auf ein Konto für eine steuerfreie Rücklage gebracht werden. Auf diese Weise könnte dann bei Auflösung der Rücklage auch überprüft werden, ob der steuerfrei angespeicherte Gewinn auch wirklich für Ersatzbeschaffungen ver nutzter Anlagegüter verwendet wird. In der Bundesrepublik haben sich Abschreibungen über die Anschaffungskosten hinaus wohl hauptsächlich deshalb nicht erwirken lassen, weil ihnen das Odium des Eingeständnisses einer inflationistischen Wirtschaftslage anhaften könnte.

Nachdem in der Bundesrepublik bis zum 1.7.1951 die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG für die meisten Gewerbetreibenden ausgelaufen ist und nur mehr für einen sehr begrenzten Personenkreis zugänglich war, hat sich die allgemeine Aufmerksamkeit immer mehr der Abschreibung wegen Abnutzung und den damit gegebenen steuerlichen Möglichkeiten zugewandt. Es ist kein Zufall, dass man in diesem Augenblick quasi als Milderung für den Wegfall der Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG in den Einkommen- und Körperschaftsteuerrichtlinien dazu übergang, die degressive Abschreibungsmethode nicht nur für Sonderfälle, sondern auch für Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von zehn und

mehr Jahren allgemein anzuerkennen. Durch die Neufassung des § 7 EStG ab 1.1.1958 ist an der grundsätzlichen Möglichkeit degressiver Abschreibungen nichts Wesentliches geändert worden. Praktisch bedeutsam ist lediglich die Begrenzung des degressiven Abschreibungssatzes auf das 2,5fache der linearen Abschreibungsrate und 25 % des Ausgangswertes.⁺

Schon zu einer Zeit, in der in der Bundesrepublik die lineare Abschreibung die allgemein übliche war, ist im Vereinigten Königreich für Abschreibungen wegen Abnutzung die degressive Methode, das heisst die Abschreibung zum festen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert, allgemein eingeführt. Der Linearabschreibung kommt nach britischen Vorschriften nur Alternativcharakter zu. Nun weicht aber die Technik der britischen degressiven Abschreibungsmethode, die diminishing instalment system genannt wird, erheblich von der uns geläufigen degressiven Abschreibungsmethode ab:

Wenn nach der deutschen Handhabung ein Dampfkessel beispielsweise eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren hat, dann entspricht dem ein Abschreibungssatz von 10 % bei linearer Abschreibung und - nach dem EStG 1958 - von 25 % bei degressiver Abschreibung. Nach zehnjähriger Nutzung wird der Kessel mit einem Erinnerungswert von DM 1,-- in den Büchern geführt. Wenn dagegen die Commissioners of Inland Revenue für einen bestimmten Maschinentyp eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren anerkennen, so entspricht dies nach der vorliegenden Liste der linearen und degressiven Abschreibungssätze einem Prozentsatz von 9 bzw. 20 %. Man erkennt daran sofort, dass ein Wirtschaftsgut bei einer 9%igen linearen Abschreibung oder bei einer 20%igen Abschreibung vom jeweils verbleibenden Buchwert nach zehn Jahren nicht vollständig

⁺ Siehe hierzu:

Gübbels, Eine kritische Stellungnahme zur Neuregelung der steuerlichen Abschreibungen in "Rechts- und Wirtschaftspraxis", Forkelverlag Stuttgart (14 Steuer - R, D II B 43/58)

abgeschrieben ist, sondern noch mit annähernd 10 % der Anschaffungskosten zu Buch steht. Gerade dies wird aber in § 281 (3) ITA 1952 verlangt, denn dort heisst es, dass bei Anwendung eines theoretischen Prozentsatzes das Wirtschaftsgut am Ende der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf annähernd 10 % seiner Anschaffungskosten abgeschrieben sein soll. § 181 (4) ITA 1952 verlangt weiter die Multiplikation des theoretischen Prozentsatzes mit $5/4$, erst dann kann der Abschreibungssatz praktisch angewendet werden. Durch die Multiplikation verstärkt sich die Degression erheblich, und das Wirtschaftsgut wird schon vor Ablauf seiner theoretischen Nutzungsdauer auf einen unwesentlichen Bruchteil seiner Anschaffungskosten abgeschrieben. Ebenso erfolgt auch die vollständige Abschreibung bei der linearen Alternativmethode schon vor Ablauf der vorgesehenen Nutzungsdauer. Dazu kommt noch, dass die Initial Allowances sowohl bei der Linear- als auch bei der Degressivabschreibung die Abschreibungsdauer verkürzen, ganz im Gegensatz zu § 7a EStG, demzufolge bei Inanspruchnahme von Bewertungsfreiheit die übliche Nutzungsdauer durch Umstellung der Abschreibung auf Restwert und Restnutzungsdauer erhalten bleiben musste. Zu erwähnen ist auch noch, dass die deutschen Abschreibungen gem. § 7a EStG niemals zusammen mit degressiver Abschreibung für ein Wirtschaftsgut in Anspruch genommen werden durften, sondern immer lineare Abschreibungen vorausgesetzt haben.

Im grossen und ganzen ist der Abschreibung nach britischem Steuerrecht ein viel grösserer Spielraum gegeben als nach deutschem. Das geht sogar so weit, dass Ersatzbeschaffungen, die an die Stelle eines noch nicht voll vernutzten Anlagegutes treten, welches mit Gewinn veräussert wird und wofür deshalb ein balancing charge anfallen würde, bis zur Höhe dieses charges sofort abgeschrieben werden können. Auch Anlagegüter, die ihres geringen Wertes und ihrer kurzen Lebensdauer wegen schlecht zur Inventarisierung geeignet sind, können auf dieser sogenannten Renewals Basis sofort abgeschrieben werden.

Nicht minder grosse Aufmerksamkeit wie die Bewertung des materiellen Anlagevermögens verlangt unter Umständen die Bewertung des immateriellen Anlagevermögens. Wir haben es hier mit den steuerlich interessierenden sogenannten Rechtswerten, das sind Konzessionen, Patente und last not least Wertpapiere, zu tun. Nutzungsrechte werden, soweit sie käuflich erworben wurden, hier wie dort mit ihren Anschaffungskosten aktiviert und nach ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer abgeschrieben. Das britische Steuerrecht sieht dafür nach § 316 ITA 1952 eine Abschreibungsdauer bis zu 17 Jahren vor. Diese Vorschrift basiert auf der gesetzlichen Schutzzeit für Patente, die im Vereinigten Königreich 17, in der Bundesrepublik 18 Jahre beträgt, aber in beiden Staaten infolge der meist viel kürzeren Nutzungsdauer für Abschreibungszwecke nur eine Maximalgrenze darstellt. Beim Verkauf von Nutzungsrechten muss in beiden Vergleichsstaaten die volle Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert versteuert werden; diese für die britische Seite in § 381 ITA 1952 enthaltene Bestimmung durchbricht das Prinzip der Steuerfreiheit der schon wiederholt zitierten capital profits und wird aus diesem Grunde hier besonders erwähnt.

Nach deutschem Steuerrecht ist genau zu unterscheiden, ob Wertpapiere dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind; danach richtet sich die steuerliche Bewertung zu Anschaffungskosten oder nach dem Niederstwertprinzip; Veräußerungsgewinne sind in beiden Fällen zu versteuern. In Grossbritannien ist die Zurechnung von Wertpapieren zum Anlage- oder Umlaufvermögen allein wegen der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bedeutsam. Wenn Wertpapiere zum Anlagevermögen gehören, dann entsteht nach britischer Betrachtungsweise bei ihrer Veräußerung ein Kapitalgewinn oder -verlust, der über Kapitalkonto ausgebucht wird und steuerlich nicht erfolgswirksam ist. Ebenso sind Kurswertänderungen von Wertpapieren im Anlagevermögen steuerlich uninteressant. Ganz anders ist jedoch die Situation, wenn der An- und Verkauf von

Wertpapieren zum Gegenstand des Geschäftsbetriebes gehört. Dann kommen die Bestimmungen für stock-in-trade zum Zuge, und Veräußerungsgewinne und -verluste müssen als Umsatzgewinne oder -verluste steuerwirksam behandelt werden. Die zu dieser Unterscheidung immer wieder zitierten Rechtsfälle sind die beiden klassischen Cases: C.I.R.v. Scottish Automobile and General Insurance Co. (1931), 16.T.C. 381 und Scottish Investment Trust Co.v. Forbes (1893), 3.T.C. 231.

Abschliessend soll noch auf Unterschiede in der Bewertung des Umlaufvermögens hingewiesen werden: Für das Umlaufvermögen gilt im deutschen Steuerrecht, basierend auf dem Handelsrecht, das strenge Niederstwertprinzip, nach dem Vollkaufleute bei der Bewertung immer den unter den Anschaffungs- oder Herstellkosten liegenden Teilwert zum Ansatz bringen müssen. Steuerpflichtige, die dagegen den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, sind nach § 6 Abs. 1 EStG berechtigt, ihr Vorratsvermögen auch dann mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten anzusetzen, wenn der Teilwert der Waren unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist. Die englischen Steuergesetze geben keine Vorschriften über die Bewertung des Umlaufvermögens. Gewohnheitsrechtlich hat sich aber der Grundsatz eingebürgert, dass dem allgemein anerkannten kaufmännischen Denken folgend, etwas Ähnliches wie das deutsche Niederstwertprinzip angewendet wird. Und zwar wird vorwiegend nach "cost or market value, whichever ist the lower"⁺ bewertet. Die Praxis ist von jeher so vorgegangen, dass beispielsweise einzelne Warengruppen auf Kostenbasis, andere dagegen auf Marktwertbasis bewertet wurden, so wie es in ähnlicher Weise auch in der Bundesrepublik üblich ist. Gegen diese sogenannte "Pick-and-choose - Methode" hat sich vor wenigen Jahren der Fiskus mit dem Argument gewandt, dass es nicht dem Sinne des Gesetzes entspreche, wenn das Vorratsvermögen nicht nach einem einheit-

⁺ Kosten oder Marktwert, je nachdem was niedriger ist.

lichen Gesichtspunkte, also entweder global zu Anschaffungskosten oder global zu Marktpreisen bilanziert werde. Der aus dieser Meinungsverschiedenheit entstandene Rechtsstreit führte zu zwei vielgenannten höchstrichterlichen Entscheidungen⁺, die die vom Fiskus geforderte Globalbewertung mit der Begründung abwiesen, dass dafür keinerlei gesetzliche Voraussetzungen vorlägen und ausserdem eine solche Handhabung einer ordentlichen kaufmännischen Buchführung widersprechen würde.

Für die Bewertung des Vorratsvermögens gibt es eine Reihe von Methoden, die sowohl in der Bundesrepublik als auch im Vereinigten Königreich bekannt, jedoch vom steuerlichen Standpunkt aus sehr umstritten bzw. nicht anwendbar sind. Zu diesen Methoden gehört die Bewertung nach dem Prinzip "first in - first out" oder "last in - first out", das bei vertretbaren Sachen angewandt wird. Am interessantesten ist jedoch die Methode der Festbewertung eines Sammelpostens, bei uns als "Eiserner Bestand", in Grossbritannien als "base stock" bekannt. Nach Schmalenbach⁺⁺ verstehen wir unter eisernem Bestand "gebundene Vorräte", das ist das zum Betriebsablauf unbedingt erforderliche Minimum an Vorratsvermögen. Die Anwendung des gleichbleibenden Festwertes für diesen Vorratsbestand hat sowohl in Grossbritannien als auch in der Bundesrepublik Deutschland ihre Anhänger, denn sie schaltet Scheingewinne, die durch Preisschwankungen verursacht sind, aus. Trotzdem wird sie heute steuerlich weder hier noch dort akzentuiert, weil sie den Periodengewinn zu stark beeinträchtigt.

⁺ C. I. R. v. Cock, Russell & Co., Ltd. (1949) 2 A.E.R. 889, Worthington v. Oceana Development Co., Ltd., (1949) T.R. 371

⁺⁺ Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, Köln und Opladen 1956, Seite 186 ff.

Mit diesen letzten Hinweisen sollte gezeigt werden, dass es nicht nur interessante U n t e r s c h i e d e zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung in zwei verschiedenen Staaten gibt, sondern dass auch ebenso interessante Ü b e r - e i n s t i m m u n g e n in der Betrachtung und Entscheidung steuerlicher Teilprobleme bestehen können.

Ohne zu vergessen, dass neben den Fragen der Aktivierung und der Bewertung der Aktiven auch die Fragen der Passivierung für die Steuergewinnermittlung wesentlich sein können, wird auf eine Betrachtung von Wertberichtigungsposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten verzichtet, weil die diesbezüglichen Unterschiede zwischen britischer und deutscher Praxis und Theorie nicht von hervorstechender Bedeutung sind.

b) Die Abzugsfähigkeit in der Gewinn- und Verlustrechnung
bzw. der Income Tax Computation

Wir wenden uns nun der steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung bzw. dem profit and loss account und der Income Tax Computation, über deren Zentralstellung in der britischen Einkunftsermittlung schon gesprochen wurde, zu. Wenn man zum Zwecke der Gegenüberstellung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in der britischen und deutschen Gewinnermittlung die §§ 136 ff. ITA 1952 - Computation of Profits of Trade - liest, stellt man fest, dass die darin enthaltenen Bestimmungen ebenso wie im deutschen Einkommensteuergesetz - siehe § 4 (4) EStG - darauf ausgerichtet sind, die Abzugsfähigkeit auf Aufwendungen zu beschränken, die allein durch den Gewerbebetrieb veranlasst sind und nicht in die persönliche Sphäre des Steuerpflichtigen reichen. Es ist jedoch nicht so, dass deutsche und britische höchstrichterliche Entscheidungen die Trennung zwischen Aufwendungen in bezug auf den Gewerbebetrieb und Aufwendungen der persönlichen Sphäre an gleicher Stelle vornehmen würden. Die Ansichten über die Verursachung von Aufwendungen durch den Gewerbebetrieb sind in deutschen und britischen Entscheidungen

sehr verschieden. Beachtenswert ist z.B. die Behandlung von Kosten, die einem Gewerbetreibenden durch die Fahrt von seiner Wohnung zu seinem Betrieb entstehen. Solche Kosten sind nach britischen Entscheidungen abweichend von der deutschen Handhabung bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns abzugsfähig. Die charakteristischen Besonderheiten gegenüber der deutschen steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung ergeben sich jedoch im wesentlichen aus dem abweichenden britischen Begriff des steuerlichen Gewerbegebietes. Ausserdem liegt der Unterschied in der weiten Anwendung der Quellenbesteuerung, wie bereits in dem Abschnitt über die Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten aufgezeigt worden ist. Es braucht deshalb jetzt nur mehr ein zusammenfassender Überblick über die materiellen Unterschiede in der Gewinnermittlung gegeben zu werden. Nach Glynne Williams⁺ muss bei der britischen Gewinnermittlung auf drei Gruppen von Aufwands- und Ertragsposten geachtet werden. Und zwar: erstens auf Aufwandsposten, die in die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung gehören, aber einkommensteuerlich nicht abzugsfähig sind, zweitens auf Ertragsposten der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung, die jedoch nicht einkommensteuerpflichtig sind, und drittens auf einkommensteuerliche Abzüge, die nicht in der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sind.

In diese genannten drei Gruppen können auch die wichtigsten Unterschiede zwischen deutscher und britischer Gewinnermittlung eingeordnet werden: Zu den Abzügen im profit and loss account, die, im Gegensatz zur deutschen Handhabung, dem steuerlichen Gewinn in der Income Tax Computation wieder zugesetzt werden müssen, gehören als charakteristische Vertreter die annual charges. Das sind, wie bereits an früherer Stelle definiert, jährlich wiederkehrende Betriebsaufwendungen, wie

⁺ Glynne Williams, a. a. O., Seite 74 ff.

beispielsweise Schuldzinsen. Nach dem Prinzip der Quellenbesteuerung werden diese Zinsen, vermindert um die Income Tax zum Standardsatz, an den Gläubiger ausbezahlt. Der zurückbehaltene Steuerabzug ist nicht separat an die Finanzkasse zu entrichten, sondern der Bruttobetrag der Zinsen wird dem gewerblichen Gewinn des Schuldners zugerechnet. Da nun Einkünfte, die dem Quellenabzug unterliegen, in demjenigen fiskal year versteuert werden müssen, in dem sie anfallen, werden wohl immer die annual charges des laufenden fiskalischen Jahres in der Income Tax Computation zugesetzt, ausserdem muss aber auch darauf geachtet werden, dass die Versteuerung dieser charges gewährleistet ist. Eine diesbezügliche Bestimmung in § 169 ITA 1952 hat besondere Bedeutung für jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige, der die Income Tax auf die annual charges zu entrichten hat, soviel persönliche reliefs und allowances bei der Veranlagung seines steuerlichen Gewerbegewinns geltend machen kann, dass kein Gewinn in der Höhe der annual charges für die Besteuerung zum Standardsatz mehr verbleiben würde. Dann darf der Gewerbetreibende für diesen Teil seines Basisjahrgewinnes, der der Höhe der annual charges des laufenden fiskalischen Jahres entspricht, keinerlei persönliche Vergünstigungen in Anspruch nehmen. Denn da der steuerpflichtige Gewerbetreibende den Steuerabzug für die annual charges zum Standardsatz von 8 s. 6 d. pro Pfund vom Gläubiger zurückbehält, ist es nicht mehr als recht und billig, dass er die Steuer auch unverändert in dieser Höhe entrichtet und dem Gläubiger damit das Recht verbleibt, seine eigenen allowances und reliefs gegen den Steuerabzug geltend zu machen. Wenn nun aber bereits vor Berücksichtigung von persönlichen Vergünstigungen der steuerliche Gewerbegewinn niedriger als die annual charges des laufenden fiskalischen Jahres oder sogar negativ ist, dann muss die Differenz zwischen annual charges und Steuergewinn, bzw. bei Verlust die gesamten annual charges nach § 170 ITA 1952 separat veranlagt werden.

Man sieht, dass die britische Gewinnermittlung durch die Einbeziehung der annual charges, die für den Gewerbetreibenden

Aufwandscharakter haben, nicht nur materiell von der deutschen steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung abweicht, sondern dass daneben die Gewährleistung der Besteuerung zum Standardsatz noch besondere formelle Anforderungen stellt.

Ein weiteres Beispiel für Aufwand des profit and loss account, der nicht steuerlich abzugsfähig ist, wären die capital losses. Capital losses sind Verluste im Anlagevermögen, die nach britischer Betrachtungsweise in die Kapitalsphäre gehören und deshalb den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen. So müssen alle Veräusserungsverluste aus Anlagenverkäufen, die in die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung eingehen, in der Income Tax Computation wieder ausgegliedert werden. Wenn es sich um abschreibungsfähige Anlagegüter handelt, können die entsprechenden Veräusserungsverluste durch balancing allowances bei der Veranlagung zur Income Tax berücksichtigt werden. Nach dem gleichen Prinzip werden auch Veräusserungsgewinne nicht als steuerpflichtige Einkünfte angesehen und müssen deshalb, soweit sie der Gewinn- und Verlustrechnung gutgeschrieben sind, in der Income Tax Computation wieder ausgesondert werden. Mit den Veräusserungsgewinnen sind wir bereits bei der zweiten, der oben genannten Gruppen steuerlich bedeutsamer Posten der britischen Gewinn- und Verlustrechnung angelangt. Es sind dies jene Erträge der Gewinn- und Verlustrechnung, die nicht der Income Tax unterliegen. Hierher gehören vor allem noch die bereits durch den Quellenabzug besteuerten Erträge. Auch in der deutschen Gewinn- und Verlustrechnung gibt es, allerdings in viel geringerem Ausmass, diese Fälle. Hat zum Beispiel ein Gewerbetreibender Wertpapiererträge zu verbuchen, so muss dabei immer beachtet werden, inwieweit diese Erträge der Kapitalertragsteuer unterlegen haben oder ob sie eventuell sogar steuerfrei sind. Auf jeden Fall sollen die vollen Dividenden oder sonstigen Wertpapierzinsen ohne Abzug der Steuer dem Ertragskonto gutgebracht, und der Kapitalertragsteuerabzug auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden. Handelt es sich um steuerfreie Kapitalerträge, so werden dieselben beim steuerlichen Jahresabschluss vom Gewinn wieder abgezogen; Erträge

dagegen, die der Kapitalertragsteuer nach § 44 EStG mit 25 % unterlegen haben, müssen mit ihrem Bruttowert im steuerlichen Gewerbegewinn enthalten sein, der Kapitalertragsabzug kann dann erst auf das insgesamt errechnete Steuersoll angerechnet werden. Handelt es sich dagegen um Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Zif. 3 - 5 EStG 1958, für die die Haftung des Steuerpflichtigen erloschen ist, dann verbleiben diese nur auf Antrag dem steuerlichen Gewerbegewinn einverleibt, und die Kapitalertragsteuer wird auf das gesamte Steuersoll angerechnet. Ohne Antragstellung gilt in solchen Fällen die Einkommensteuer durch den Abzug der Kapitalertragsteuer als abgegolten, die Kapitalerträge sind dann dem steuerlichen Gewerbegewinn nicht mehr zuzurechnen.

Im Vergleich dazu werden die besteuerten Erträge der britischen Gewinn- und Verlustrechnung grundsätzlich immer bei der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeschieden. Infolge des Proportionalcharakters der britischen Income Tax können solche Erträge durch den Steuerabzug von 8 s. 6 d. pro Pfund als besteuert gelten. Dem Steuerpflichtigen bleibt lediglich die Möglichkeit, seine unausgenutzten persönlichen allowances und reliefs ausserhalb der Veranlagung des gewerblichen Gewinnes gegen den bereits vorgenommenen Standardabzug geltend zu machen. Demgegenüber ist die Kapitalertragsteuer - von Ausnahmen abgesehen - infolge des Progressivtarifs der deutschen Einkommensteuer nur als Vorauszahlung anzusehen.

An dritter Stelle sind Abzugsposten der Income Tax Computation zu besprechen, die im profit and loss account nicht enthalten sind und die auch die deutsche Steuergewinnermittlung nicht kennt. Es sind dies hauptsächlich jene Abzüge, die vorgenommen werden müssen, um Doppelbelastungen von Einkunftsteilen zu verhindern:

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass Grundstücke, die der Eigentümer selbst gewerblich nutzt und deren Ertrag deshalb in den steuerlichen Gewerbegewinn eingeht, gesondert unter Schedule

A erfasst werden. Die Besteuerung unter Schedule A basiert auf dem annual value, dem nach einheitlichen Grundsätzen festgestellten jährlichen Nutzungswert des Grundstückes. Würde nun der Gewerbetreibende neben der Schedule-A-Versteuerung auch noch seinen vollen Gewerbegewinn unter Schedule D, case I versteuern müssen, dann wären damit seine Einkünfte aus dem gewerblich genutzten Grundstück doppelt erfasst, und er wäre einem Gewerbetreibenden gegenüber, der die zum Betriebsablauf erforderlichen Grundstücke pachtet und die Pachtsumme als Betriebsausgabe absetzt, im Nachteil. Aus diesem Grunde bestimmt § 136 ITA 1952: "The computation of tax under Case I or II of Schedule D shall be made exclusive of the annual value of landsoccupied for the purpose of the trade or profession, and separately assessed and charged under Schedule A."⁺ Somit muss in der Income Tax Computation nicht nur die unter Schedule A geleistete Income Tax dem steuerlichen Gewinn wieder zugesetzt werden, sondern es muss ausserdem der besteuerte annual value aus dem Gewerbegewinn ausgeschieden werden.

Auch die letztgenannte Verschiedenheit der britischen Gewinnermittlung gegenüber der deutschen steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist ein Ausfluss der stark ausgeprägten britischen Quellenbesteuerung.

c) Besondere Gewinnermittlungsbestimmungen für die Besteuerung durch die Surtax

Surtax wird in der Regel nur von natürlichen Personen erhoben;

⁺ Die Berechnung der Steuer nach Schedule D case I oder II ist unter Ausgliederung des annual value der Grundstücke vorzunehmen, die für gewerbliche Zwecke genutzt werden und deren annual value getrennt unter Schedule A veranlagt und versteuert wurde.

nur in Ausnahmefällen sind auch die gewerblichen Gewinne einer controlled company surtaxpflichtig. Ebenso wie für die Berechnung der Income Tax werden in der Surtax Computation die capital allowances vom Veranlagungswert nach Schedule D case I abgezogen. Die steuerlichen Zu- und Absetzungen der Income Tax Computation jedoch, die wegen schon erfolgter Quellenbesteuerung vorgenommen werden, dürfen in die Surtax Computation nicht übernommen werden. Dadurch erfasst die Surtax im Gegensatz zur Income Tax die tatsächlichen Einkünfte des Steuerpflichtigen, und alle Auswirkungen des Quellenabzugs werden ausgeschaltet. Von diesen besonderen Ermittlungsvorschriften der Surtax Computation werden jedoch niemals die im vorausgehenden Abschnitt als dritte Gruppe genannten Abzüge zur Verhütung von doppelter steuerlicher Erfassung betroffen.

Dies soll durch folgendes Beispiel erläutert werden: Der steuerliche Gewerbegewinn eines Steuerpflichtigen beträgt laut Income Tax Computation nach Abzug der capital allowances und des annual value der eigengenutzten Grundstücke 12 000 £. Es sind jährliche Kapitalerträge von brutto 500 £ abzüglich Income Tax eingegangen. Hypothekenzinsen in Höhe von 400 £ sind fällig und nach Abzug der Income Tax den Gläubigern entrichtet worden. Welche Surtax Computation ist erforderlich?

Steuerlicher Gewerbegewinn	
- Assessment gem. Schedule D case I -	12 000 £

zuzüglich Bruttowert der Kapitalerträge, da diese in dem obigen Gewerbegewinn als bereits von der Income Tax erfasst, nicht enthalten sind	500 £
---	-------

abzüglich Hypothekenzinsen, da diese für die Besteuerung durch die Income Tax dem obigen Gewerbegewinn zugesetzt wurden, jedoch nicht Einkünfte des Hypotheken- schuldners sind	400 £
---	-------

Surtaxpflichtige gewerbliche Einkünfte	<u>12 100 £</u>
--	-----------------

d) Besondere Gewinnermittlungsbestimmungen für die Besteuerung durch die Profits Tax

Ebenso wie für die Surtax ist auch für die Profits Tax die Gewinnermittlung des Schedule-D-Assessments die Ausgangsbasis. Soweit Abweichungen gegenüber der Income Tax Computation zu verzeichnen sind, beruhen diese einerseits auf dem Wegfall der Quellenbesteuerung für Surtax und Profits Tax. Andererseits unterscheidet sich die Profits Tax Computation von der Income Tax Computation durch die Abzugsfähigkeit von Gehältern und Vergütungen an "directors". Der Begriff "director" entspricht hier demjenigen des Vorstandsmitgliedes oder des Geschäftsführers. Da auf dem Wege von Gesellschafter-Geschäftsführergehältern Gewinnanteile steuerlich abgesetzt und damit der Doppelbesteuerung durch Income Tax und Profits Tax bzw. Einkommen- und Körperschaftsteuer entzogen werden können, bestehen sowohl in der Bundesrepublik als auch im Vereinigten Königreich strengste Vorschriften zur Verhütung der sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen. Nun ist aber die Ermittlung eines angemessenen Gesellschaftergehaltes in der Regel sehr schwer; in der Bundesrepublik steuert man die Höhe solcher Gehälter in der Weise, dass man dieselben an den Dienstbezügen leitender Angestellter, die an der Gesellschaft nicht kapitalmässig beteiligt sind, orientiert. Diese Methode der Findung eines angemessenen Gehaltes hat zu vielen Meinungsverschiedenheiten und Rechtsstreiten zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem Anlass gegeben. Trotzdem ist es sehr zweifelhaft, ob der viel starrere und schematischere britische Weg zur Verhütung verdeckter Gewinnausschüttungen durch überhöhte Gesellschaftergehälter vorzuziehen ist.

Unter die Vorschriften über die verdeckte Gewinnausschüttung fallen nach britischem Steuerrecht nur die Gehälter für "directors with controlling interest in the company". Der Begriff der "directors with controlling interest" ist in mehreren Cases of Law interpretiert worden. Soll darüber entschieden werden, ob eine einzige Person nach ihrer Stellung innerhalb

der Kapitalgesellschaft als "director with controlling interest" angesprochen werden muss, dann wird für diese Entscheidung lediglich die absolute Stimmenmehrheit in der Gesellschafterversammlung ausschlaggebend sein.⁺ Sind dagegen die Gehaltslimitierungen steuerlicher Art auf mehrere directors anzuwenden, dann müssen letztere jeweils über nicht weniger als 20 % Anteil am Gesellschaftskapital verfügen und insgesamt Stimmenmehrheit besitzen. Ohne Rücksicht auf das Ausmass der Tätigkeit des directors dürfen an Gehältern für "directors with controlling interest" insgesamt bis zu 15 % des steuerlich ermittelten Gewinnes vor Berücksichtigung dieser Gehälter steuerlich abgesetzt werden. Die Summe der Gehälter darf dabei die Festgrenze von 15 000 £ nicht überschreiten. Wahlweise kann für einen einzigen "director with controlling interest" ein Festbetrag bis zu 2 500 £ steuerlich abgesetzt werden. Für mehrere directors erhöht sich der Gesamtbetrag auf 7 000 £. Da bei der letzteren Berechnungsmethode die 15 %-Grenze nicht beachtet zu werden braucht, ist der Abzug eines absoluten Betrages bei niedrigen Gewinnen für den director von Vorteil.

Während durch die Surtaxpflicht von Körperschaften - siehe hierzu Seite 83ff. - verdeckte Gewinnausschüttungen in einer zu deutschen Verhältnissen völlig konträren Art verhindert werden, wird hier das gleiche steuerliche Problem in beiden Staaten im Prinzip gleichartig gelöst. Denn hier wie dort sucht man durch eine Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Gesellschaftergehälter verdeckte Gewinnausschüttungen zu verhindern. Unterschiedlich ist nur die Berechnungsmethode, deren man sich bedient.

⁺ "A shareholder has a controlling interest whose holding in the company is such that at a general meeting he is more powerful than all other shareholders together" (C.I.R. v. B.W. Noble 1926)

Eine weitere Besonderheit der britischen Steuergewinnermittlung für Zwecke der Profits Tax, die jedoch nur bis zum 31.12. 1951 Anwendung fand, muss noch erwähnt werden, weil sie die Eigenart und Wandlung der Kombination von Income Tax und Profits Tax bei der Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften beleuchtet:

Steuern vom Einkommen sind nach deutschem Recht niemals bei der Einkommensbesteuerung abzugsfähig, weil sie Einkommensverwendungscharakter tragen. Anders ist es im britischen Steuerrecht, denn vom 1.1.1947 bis zum 31.12.1951 ist die Profits Tax bei der Income Tax Computation abzugsfähig. Erst durch die Aufhebung der Abzugsfähigkeit ab 1.1.1952 wird die Profits Tax zu einer den anderen Steuern vom Einkommen gleichgeordneten Steuer. Materielle Auswirkungen zeitigte diese Umstellung jedoch kaum, da sich der Tarif der Profits Tax, der bis 31.12.1951 50 % für ausgeschüttete und 10 % für nichtausgeschüttete Gewinne betragen hat, ab 1.1.1952 auf 22,5 % bzw. 2,5 % ermässigte. Wie stark die Auswirkung der Tarifsenkung durch den Wegfall der Abzugsfähigkeit der Profits Tax kompensiert wird, zeigt das folgende Beispiel: Der ausgeschüttete Gewinn einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 15 000 £ wäre vor und nach dem 1.1.1952 wie folgt versteuert worden:

Im fiskalischen Jahr 1950/51

adjusted profit	15 000 £
abzüglich Profits Tax mit 10 s. pro £ = 50 %	7 500 £
abzüglich Income Tax mit 9 s. pro £ = 45 %	
aus dem um die Profits Tax gekürzten profit	<u>3 375 £</u>
es verbleiben	<u>4 125 £</u>

Im fiskalischen Jahr 1952/53

adjusted profit	15 000 £
abzüglich Profits Tax mit 4 s. 6 d. pro £	
= 22,5 %	3 375 £
abzüglich Income Tax mit 9 s. pro £ = 45 %	
aus dem adjusted profit	<u>6 750 £</u>
es verbleiben	<u>4 875 £</u>

Die Reihe der charakteristischen Beispiele für die Unterschiede in der sachlichen Ermittlung des steuerpflichtigen gewerblichen Gewinnes ist damit abgeschlossen. Unterschiede in der Ermittlung der Steuern vom Einkommen selbst wurden im Rahmen dieser Arbeit nur am Rande aufgezeigt; denn es waren nicht Verschiedenheiten der Einkommensbesteuerung, sondern Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte darzustellen, und gewerbliche Einkünfte sind - von Ausnahmen abgesehen - im deutschen und britischen Steuerrecht nur Teile des steuerpflichtigen Einkommens. Die Steuerermittlung aber ist nicht an das Steuerobjekt des gewerblichen Gewinnes sondern an den Einkommensbezieher, nämlich die natürliche oder juristische Person geknüpft.

S c h l u s s

Am Beginn dieser Arbeit standen allgemeine Betrachtungen über die Unterschiede der Steuern vom Einkommen in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland. In diesem Teil waren einmal die historische Entwicklung, zum anderen Male die charakteristischen Wesensmerkmale beider Steuersysteme gegenübergestellt worden. Dabei ergab sich bereits, dass sich die britischen Steuern vom Einkommen von den deutschen Steuern vom Einkommen a) im Anwendungsbereich der einzelnen Steuern, b) im Begriff des Einkommens, c) in der Tarifgestaltung und d) in den angewandten Erhebungsformen wesentlich unterscheiden.

Die daran anschliessende spezielle Betrachtung von Teilproblemen bei der Besteuerung gewerblicher Einkünfte ergab eine Anzahl von Unterschieden zwischen deutscher und britischer Handhabung. Inwieweit haben die festgestellten Verschiedenheiten nun ursächlichen Zusammenhang mit den oben genannten unterschiedlichen Wesensmerkmalen der deutschen und britischen Einkommensbesteuerung oder inwieweit sind sie nur Erscheinungen zufälliger Art, die nicht für die Steuersysteme charakteristisch sind?

Zu den Unterschieden zwischen deutscher und britischer Besteuerung gewerblicher Einkünfte, die, obgleich sie Aufschluss über interessante Einzelheiten geben, doch keinen Aussagewert für typische Wesensunterschiede besitzen, sind die Beispiele aus dieser Arbeit zu der Abgrenzung und Gegenüberstellung von Begriffen wie "gewerbliche Einkünfte" und "profits of trade", die Zurechnung der Land- und Forstwirtschaft zu den Gewerbebetrieben in Grossbritannien gegenüber der selbständigen Einkunftsart aus Land- und Forstwirtschaft in der Bundesrepublik zu rechnen. Ebenso haben die Gegenüberstellungen der steuerlichen Behandlung von Organschaft und group treatment oder Schachtelprivileg und franked investment income keinen Vergleichswert für typische Wesensmerkmale. Trotzdem gehören die Beispiele dieser Art in die vorliegende Arbeit, weil ihre materielle und for-

melle Auswirkung nicht zu unterschätzen ist und ohne sie die Gegenüberstellung von Unterschieden ein unvollständiges Bild ergeben würde. Wie wichtig diese, durch das System der Einkommensbesteuerung nicht direkt bedingten Unterschiede in der deutschen und britischen Besteuerung gewerblicher Einkünfte sein können, zeigt sich an der Verschiedenartigkeit der Zeitraumbesteuerung. Im Vereinigten Königreich sowohl als in der Bundesrepublik findet die Gegenwartsbesteuerung Anwendung; das Einkommen eines Jahres wird also normalerweise auch in diesem Jahre versteuert. Wie das bei der Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik durch geschätzte Vorauszahlungen, im Vereinigten Königreich durch die Einführung eines fiktiven Steuergewinnes auf sehr unterschiedliche Weise ermöglicht wird, ist in Teil II, Abschnitt C dieser Arbeit erläutert. Meines Erachtens ist dieser Unterschied in der Zeitraumbesteuerung einer der schwierigsten und interessantesten für den Steuerpraktiker, der nicht übergangen werden konnte, obgleich es sich hier eher um einen prägnanten Unterschied in der Methode der Gegenwartsbesteuerung gewerblicher Gewinne, als um einen typischen Unterschied im System der Einkommensbesteuerung überhaupt handelt.

Neben diesen mehr zufälligen Unterscheidungsmerkmalen ergaben sich aus einer zweiten Gruppe von Beispielen der Besteuerung gewerblicher Einkünfte typisch unterschiedliche Wesensmerkmale der beiden Einkommensteuersysteme überhaupt.

Der erste grundsätzliche Unterschied in der Einkommensbesteuerung, der sich auch auf die Besteuerung gewerblicher Einkünfte auswirkt, liegt im verschiedenen Anwendungsbereich der einzelnen Steuern vom Einkommen. Während in der Bundesrepublik - von Erhebungsformen abgesehen - die gewerblichen Einkünfte natürlicher Personen von der Einkommensteuer und die gewerblichen Einkünfte juristischer Personen von der Körperschaftsteuer erfasst werden, erfolgt die Besteuerung in Grossbritannien und Nordirland einheitlich durch die Income Tax als

Basissteuer und durch die ergänzende Surtax bei natürlichen Personen, bzw. die ergänzende Profits Tax bei juristischen Personen. Diese dem deutschen Steuerrecht fremde Zweiteilung in Basis- und Ergänzungssteuern ist nur aus der historischen Entwicklung des britischen Einkommensteuersystems zu verstehen. Das britische Einkommensteuersystem ist durch überkommene und veraltete Einrichtungen belastet und deshalb keineswegs als klassisch anzusprechen. So erfüllte die Income Tax mit ihrem Proportionaltarif nicht die Anforderungen, die an eine moderne Personalsteuer gestellt werden müssen.⁺ Da man sich jedoch scheute, die erprobte Income Tax nezugestalten, liess man diese in ihrer alten Form fortbestehen und übertrug die notwendigen neuen Funktionen den Ergänzungssteuern. Während nun Surtax und Profits Tax als moderne Steuern vom Einkommen subjektbezogen, das heisst auf den Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, unmittelbar von diesem erhoben werden und dessen Leistungsfähigkeit berücksichtigen, wie es auch bei den deutschen veranlagten Steuern vom Einkommen der Fall ist, blieb die Income Tax in vielen Beziehungen eine objektbezogene Steuer. Aus dieser Diskrepanz ergibt sich vor allem die Spaltung in der Steuergewinnermittlung und die getrennte Veranlagung zur Income Tax und Surtax, bzw. Profits Tax.

Durch die Aufspaltung in Basis- und Ergänzungssteuern wird auch die Beschränkung der Doppelbelastung auf die Surtax und Profits Tax ermöglicht. Während in der Bundesrepublik die doppelte Erfassung gleicher Gewinnteile durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer vorgesehen ist, wird in der britischen Besteuerung die von der Kapitalgesellschaft geleistete Income Tax anteilig auf die persönliche Steuerschuld der einzelnen Gesellschafter verrechnet. Für diesen Umstand ist nicht zuletzt

⁺ Shehab, E., a.a.O., Seite 246 ff.

die Entwicklung der britischen Konzeption der Kapitalgesellschaft von grosser Bedeutung. Die britische Kapitalgesellschaft ist nach der ursprünglichen wirtschaftlichen Auffassung nicht so weitgehend anonymer Natur wie beispielsweise die deutsche oder französische. Sie ist in bezug auf die vermögensrechtliche Haftung der Gesellschafter wohl beschränkt, hält aber einen viel stärkeren Kontakt zu ihren Gesellschaftern, als das bei deutschen Kapitalgesellschaften der Fall ist. Auch wenn die heutige wirtschaftliche Entwicklung das geschilderte Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Kapitalgeber zu Gunsten der Anonymität verschoben hat, sind doch die Gründe für die einmalige Besteuerung der Gewinne aus Kapitalgesellschaften durch die Income Tax mit auf diese Betrachtungsweise zurückzuführen. Denn für die Income Tax sieht man auch heute noch im Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft den Unternehmer, dessen Gewinnanteil bei der Gesellschaft besteuert wird, und der deshalb die dort geleistete Income Tax auf seine persönliche Einkommensteuerschuld anrechnen kann.

Abgeschwächt, doch immer noch deutlich spürbar, wirkt der Gedanke der persönlichen Unternehmerschaft eines Beteiligten an einer Kapitalgesellschaft auch noch in den gesetzlichen Bestimmungen für die Surtax und Profits Tax. Man denke nur an die Beispiele der "directors with controlling interest", gegen deren Machteinfluss in der Kapitalgesellschaft die ausnahmsweise Surtaxpflicht von Körperschaften und die steuerliche Abzugsbeschränkung von Beteiligtengehältern gesetzt wurde.

Alle diese Erscheinungen stehen in direktem Zusammenhang mit der Zweiteilung in Income Tax und Surtax, bzw. Income Tax und Profits Tax. Sie sind aber auch gegenüber der Einheitlichkeit der deutschen Steuern vom Einkommen einer natürlichen oder juristischen Person typische Unterscheidungsmerkmale zwischen beiden Steuersystemen.

Weitere wesentliche Unterscheidungsmerkmale ergeben sich aus

jenen Beispielen, in denen sich die Unterschiedlichkeit des deutschen und britischen Einkommensbegriffs zeigt. Unter Teil II, A, 4a und D, 2b wurde dargestellt, dass der britische Begriff der gewerblichen Einkünfte auch land- und forstwirtschaftliche Einkünfte einbezieht, insoweit also umfassender ist als der deutsche, dass aber andererseits artfremde Einkünfte, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen, nicht unter den Begriff der gewerblichen Einkünfte subsumiert werden dürfen, wie das im deutschen Steuerrecht vorgesehen ist. Insoweit fehlt die Übereinstimmung zwischen deutschen und britischen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Mit der Bestimmung des britischen Steuerrechts jedoch, dass alle Aufwendungen und Erträge, die innerhalb eines Gewerbebetriebes anfallen und durch Zu- oder Abgänge im Anlagevermögen verursacht sind, als capital profits oder capital losses nicht steuerwirksam werden, entfällt auch die Kongruenz des gesamten deutschen und britischen Einkommensbegriffs. Aus dieser mangelnden Übereinstimmung resultieren weitere Erscheinungen, die dem deutschen Betrachter fremd sind und mit denen wir uns beschäftigt haben: So ist die britische Methode, den steuerlichen Gewerbegewinn aus der Gewinn- und Verlustrechnung und nicht durch bilanziellen Vermögensvergleich zu ermitteln, in direkte Verbindung mit dem britischen Einkommensbegriff zu bringen. Der aus der Bilanz ermittelte Steuergewinn muss notwendigerweise Mehrungen und Minderungen des Anlagevermögens einbeziehen, das würde aber der strengen Trennung von "income" und "profits and losses in the nature of capital" widersprechen. Deshalb ist für die britische Einkommensbesteuerung die Gewinnermittlung aus dem profit and loss account die formal richtige, während nach deutschem Steuerrecht die Gewinnermittlung mit Hilfe des bilanziellen Bestandsvergleichs vorgesehen ist.

Auch die Stellung der steuerlichen Abschreibungen auf Anlagevermögen als steuertechnische Abzugsposten des Veranlagungszeitraumes und nicht wie nach deutschem Steuerrecht als Aufwand der Gewinnermittlungsperiode ist ein Ergebnis des besonderen Einkommensbegriffes. Gleichermassen sind balancing

allowances und balancing charges, deren Berechnung für den deutschen Steuerpraktiker so wenig schlüssig ist, eine Folge des Widerstreits der steuerlichen Unwirksamkeit von "profits and losses in the nature of capital" und der Forderung der modernen Wirtschaft nach einer Möglichkeit, die mit dem technischen Fortschritt ansteigenden, laufenden Investitionskosten steuerlich abzusetzen. Das Problem der steuerlichen Unwirksamkeit von "capital profits and losses" bei gleichzeitiger Gewährung von Abschreibungen wegen Abnutzung auf das Anlagevermögen ist deshalb bei der Herausstellung der unterschiedlichen Besteuerung gewerblicher Einkünfte im Vereinigten Königreich und in der Bundesrepublik viel wichtiger als zum Beispiel die Tatsache, dass in der britischen Steuerpraxis degressive Abschreibungen schon länger als üblich angesehen werden, als nach deutschem Steuerrecht. Ob degressive oder lineare Abschreibung, das ist zweifellos ein erheblicher Unterschied, denn obwohl die Summe aller Jahresgewinne im Ablauf eines Gewerbebetriebes gleich bleibt, ob nun degressiv oder linear abgeschrieben wird, die Höhe der einzelnen Jahresgewinne kann bei anlageintensiven Gewerbebetrieben sehr stark von der Abschreibungsart beeinflusst sein. Trotzdem hat die in ihrer Art unterschiedliche Abschreibung keinen Aussagewert für den verschiedenartigen Aufbau beider Steuersysteme.

Eine Reihe weiterer Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik und im Vereinigten Königreich werden durch die verschiedene Gestaltung der Steuertarife und der Steuererhebungsformen ausgelöst. So wäre die britische Versteuerung der annual charges durch den Schuldner kaum möglich, wenn die Income Tax wie die deutsche Einkommensteuer Progressivcharakter hätte und nicht über einen gleichbleibenden Standardsatz verfügte. In diesem Falle wäre das Ausmass der auf die annual charges entfallenden Steuer unabhängig von der Einkommenshöhe des Gläubigers überhaupt nicht zu ermitteln. In ähnlicher Weise würde sich die Firmenveranlagung bei Personalgesellschaften erschweren. Andererseits

könnten bei einem angenommenen Standardsatz der deutschen Einkommensteuer die Verfechter einer Betriebssteuer viel an Boden gewinnen.

Der Proportionaltarif der Income Tax und die im Vergleich zur deutschen Steuerpraxis sehr zahlreichen Erhebungsformen der Income Tax sind ein Ausfluss des Prinzips der britischen Besteuerung an der Quelle. Zwar sind die materiellen Auswirkungen einer an sich ertragsteuerlich orientierten Quellenerfassung durch die Einführung von Ergänzungssteuern und allowances und reliefs persönlicher Art stark abgeglättet worden. Aber die überkommene Auffassung von dem "taxing at source" ist in dem heute geltenden britischen Einkommensteuerrecht noch sehr tief verwurzelt. Deshalb beruht ein grosser Teil aller Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik und im Vereinigten Königreich direkt oder indirekt auf der stark ertragsteuerlich orientierten Quellenbesteuerung in Grossbritannien gegenüber einer einkommensbezogenen Personensteuer in der Bundesrepublik.

Nach der Aufzeichnung einer Auswahl von Beispielen unterschiedlicher Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland wurde abschliessend zu zeigen versucht, dass zwar nicht alle, aber doch ein grosser Teil der aufgefundenen Unterschiede ihre Ursache oder Erklärung in der Verschiedenartigkeit des deutschen und britischen Systems der Einkommensbesteuerung überhaupt hat.

LITERATURVERZEICHNIS

Englische Literatur:

- | | |
|--------------------------------------|---|
| Beattie, C.N., | The Elements of Income Tax Law, London 1953 |
| Bigg, W.W., and
Beattie, C.N., | Mercantile Law, 9 th Edition, London |
| Carter, R.N., | Guide to Income Tax Practice, London 1953 |
| Fieldhouse, A., | Income Tax Simplified, Huddersfield 1954 |
| Garland, Ch.E., | Case Commentary on the Income Tax Act, London 1955 |
| Hannan, J.P., and
Fransworth, A., | The Principles of Income Taxation deducted from the Cases, London 1952 |
| Konstam, E.M., | The Law of Income Tax based on the Income Tax Act 1952, London 1953 |
| Seligman, E.R.A., | The Income Tax. A study of the history, theorie and practice of income taxation at home and abroad, New York 1921 |
| Shehab, E., | Progressive Taxation, Oxford 1953 |
| Simon, | Income Tax, Handbook on the Income Tax Act 1952, London 1952 |
| Staples, | Key to Income Tax and Surtax 1955/56, 1957/58, London |
| derselbe, | Key to Profits Tax 1956, London |

II

- Taylor, E.M., The Principles of Income Tax and Profits Tax, London 1955
- Williams Glynne Income Tax, Surtax and Profits Tax, London 1954
- Wilson, H.A.R.J., Company Law, 9th Edition, by Ranking & South, T.W., Spicer, London
- Wilson, H.A.R.J., Income Tax and Profits Tax, by Spicer Pegler, London 1954
- Yonge, A.D., The Income Tax Act 1952, Annotated Legislation Service by Butterworth, London 1952

Report of the Committee on the Taxation of Trading Profits, London 1951, His Majesty's Stationary Office Cmd 8189

Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Second Report Cmd 9105, London 1954, Third Report Cmd 9474, London 1955

Zeitschriften:

Taxation, the leading authority on the law, practice, administration and incidence of taxation, London (Jahrgänge 1955, 56, 58)

The Economic Journal, London, Jahrgang 1955

Deutsche Literatur:

- Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I u. II (1,2), Stuttgart 1955/56
- derselbe, Die Bewertung mit eisernen Beständen, Stuttgart 1951
- Binder, R., Die Belastung durch die persönliche Einkommensteuer in Deutschland, England und den Vereinigten Staaten, Kieler Studien Nr. 11, Kiel 1950
- Blümich, Falk, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin 1955
- Blümich, Keim, Steinbring, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Berlin 1956
- Böttcher, C., Rechts- und Wirtschaftspraxis, Forkelverlag Stuttgart
- Böttcher, Grass, Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1957
- Brönner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart 1955
- derselbe, Die Besteuerung der Gesellschaften, Stuttgart 1957
- Bühler, O., Allgemeines Steuerrecht, München 1953 und Wiesbaden 1958
- derselbe, Einzel-Steuerrecht, München 1953 und Wiesbaden 1958
- derselbe, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin/Frankfurt 1956

- Bühler, O.,
Scherpf, P., Bilanz und Steuer, Berlin/Frankfurt
1957
- Fechner, R., Grundriss des Steuerrechts, Berlin 1953
- Groener, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung bei Einzelfirmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, 2. Auflage 1950
- Hartmann,
Böttcher, C., Blatteikommentar zum Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1955
- Kühn, R., Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1954
- Leuwer, O., Die degressive Abschreibung in der Steuerbilanz, Hann. Münden 1955
- Weisel, F., Britische und deutsche Einkommensteuer. Ihre Moral und Technik, Tübingen 1925
- Neumark, F., Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947
- derselbe, Die Besteuerung des gewerblichen Gewinnes in England, Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd. II, Schriftenreihe der Deutschen Europa-Akademie, Heft 15
- Peters, Hermann.
Hever, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Köln 1955
- Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, Köln/Opladen 1956
- Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, Wien/Stuttgart 1951
- Theiss, J., Praktischer Führer durch das Steuerrecht, Köln 1954 ff.

Weise, H.,

Das britische Einkommensteuerrecht in
wirtschaftlicher Sicht, Kieler Studien
Nr. 27, Kiel 1954

Zeitschriften:

Steuer und Wirtschaft, Jahrgang 1951 - 1957

Der Betriebsberater, Jahrgang 1950 - 1956

Die Wirtschaftsprüfung, Jahrgang 1950 - 1957

Der Steuerpraktiker, Jahrgang 1953/58

Der Betrieb, Jahrgang 1953/58

-ooOOoo-

L e b e n s l a u f

Ich bin am 5.5.1930 in Langenbruck, Kreis Reichenberg, C. S. R. geboren. Nach dem Besuch der Volks- und Oberschule bis zum Frühjahr 1945 in Reichenberg wurde ich nach Kriegsende zwangsweise ein Jahr in der Landwirtschaft in der Tschechei eingesetzt. Nach der Ausweisung meiner Familie nach Westdeutschland trat ich in Kempten/Allgäu wieder in die Oberschule für Mädchen ein. Hier legte ich im Jahre 1949 meine Reifeprüfung ab. Mein anschliessendes betriebswirtschaftliches Studium an der Universität München schloss ich im Herbst 1952 mit dem Diplomexamen für Kaufleute ab.

Vom 1.1.1953 bis 30.11.1957 war ich als Sachbearbeiterin in einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Kempten tätig. Die dortige Beschäftigung mit steuerlichen Problemen veranlasste mich zu meiner Dissertation: "Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland". Im Sommerhalbjahr 1955 und im Winterhalbjahr 1955/56 hörte ich wieder an der Universität München.

Seit dem 1.12.1958 bin ich als Revisionsassistentin bei der Daimler-Benz AG in Stuttgart-Untertürkheim tätig.

